

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika dlouhodobého hmotného majetku podle české legislativy a IAS/IFRS

Issue of Tangible Assets According to Czech Legislation and IAS/IFRS

Student:

Bc. Radim Vojtěšek

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Radim Vojtěšek**  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně  
Specializace: 00 Účetnictví a daně  
Téma: **Problematika dlouhodobého hmotného majetku podle české legislativy a IAS/IFRS**  
**Issue of Tangible Assets According to Czech Legislation and IAS/IFRS**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Dlouhodobý hmotný majetek dle české legislativy
3. Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS/IFRS
4. Praktická aplikace
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7263-726-3.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

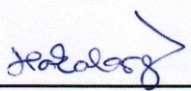
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

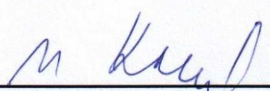
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013



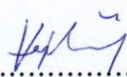
  
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry

  
prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

### **Místopřísežné prohlášení**

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracoval samostatně.

V Ostravě dne 26. dubna 2013



.....

Bc. Radim Vojtěšek



# Obsah

1 Úvod .....	4
2 Dlouhodobý hmotný majetek dle české legislativy .....	6
2.1 Členění DHM .....	7
2.1.1 Stavby .....	7
2.1.2 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí .....	8
2.1.3 Pěstitelské celky trvalých porostů .....	8
2.1.4 Dospělá zvířata a jejich skupiny .....	9
2.1.5 Jiný dlouhodobý hmotný majetek .....	9
2.1.6 Pozemky .....	9
2.1.7 Umělecká díla a sbírky .....	9
2.1.8 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku .....	10
2.2 Pořízení DHM .....	10
2.3 Oceňování DHM .....	11
2.3.1 Pořizovací cena .....	11
2.3.2 Vlastní náklady .....	13
2.3.3 Reprodukční pořizovací cena .....	15
2.3.4 Technické zhodnocení .....	16
2.3.5 Dotace .....	17
2.4 Zařazení majetku do užívání .....	18
2.5 Odpisování DHM .....	19
2.6 Účetní odpisy .....	20
2.6.1 Metoda časového odpisování .....	21
2.6.2 Metoda výkonového odpisování .....	24
2.7 Komponentní odpisování .....	25
2.8 Uplatnění zbytkové hodnoty .....	26
2.9 Daňové odpisy .....	26
2.9.1 Metoda rovnoměrného odpisování .....	27
2.9.2 Metoda zrychleného odpisování .....	28
2.10 Vyřazení DHM z účetní evidence .....	29
2.10.1 Vyřazení zcela odepsaného majetku .....	29
2.10.2 Vyřazení majetku se zůstatkovou cenou .....	29

2.11 Rezervy na opravy DHM.....	30
2.11.1 Titul tvorby rezerv .....	31
2.11.2 Způsob tvorby rezerv .....	32
2.11.3 Další podmínky pro tvorbu zákonných rezerv .....	33
2.9.4 Účtování o rezervách na opravu DHM .....	33
2.12 Finanční leasing .....	34
2.12.1 Časové rozlišení leasingu u nájemce .....	35
2.12.2 Řádné ukončení finančního leasingu .....	36
2.12.3 Základní účtování u nájemce .....	37
2.12.4 Základní účtování u pronajímatele.....	38
2.13 Inventarizace a tvorba opravných položek .....	38
3 Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS/IFRS .....	40
3.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení .....	40
3.1.1 Rozsah působnosti standardu .....	40
3.1.2 Oceňování při pořízení.....	40
3.1.3 Následné výdaje .....	43
3.1.4 Oceňování k rozvahovému dni .....	44
3.1.5 Odpisování .....	46
3.1.6 Vyřazení .....	47
3.2 IAS 36 – Znehodnocení aktiv .....	48
3.2.1 Rozsah působnosti standardu .....	48
3.2.2 Identifikace znehodnoceného aktiva .....	48
3.2.3 Výpočet zpětně získatelné částky .....	49
3.2.4 Postup u přeceňovacího modelu dle IAS 16 .....	51
3.2.5 Vykázání ztráty ze snížení hodnoty .....	51
3.2.6 Zrušení ztráty ze snížení hodnoty .....	52
3.3 IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky .....	52
3.3.1 Rozsah působnosti standardu .....	52
3.3.2 Rozpoznání rezerv.....	53
3.3.1 Oceňování rezerv .....	53
3.4 IAS 17 – Leasingy .....	54
3.4.1 Rozsah působnosti standardu .....	54
3.4.3 Definice základních pojmů .....	54

3.4.2 Finanční leasing .....	56
3.4.3 Finanční leasing u nájemce .....	56
3.4.4 Finanční leasing u pronajímatele .....	57
4 Praktická aplikace .....	59
4.1 Pořízení řezačky papírů .....	59
4.1.1 Postup dle české legislativy .....	60
4.1.2 Postup dle IAS/IFRS .....	61
4.1.3 Vliv na vykazování .....	62
4.2 Pořízení papírenského stroje.....	64
4.2.1 Postup dle české legislativy .....	64
4.2.2 Postup dle IAS/IFRS .....	66
4.2.3 Vliv na vykazování .....	68
4.3 Dodávkový automobil .....	70
4.3.1 Postup dle české legislativy .....	70
4.3.2 Postup dle IAS/IFRS .....	71
4.3.3 Vliv na vykazování .....	71
4.4 Pořízení nového automobilu finančním leasingem .....	72
4.4.1 Postup dle české legislativy .....	73
4.4.2 Postup dle IAS /IFRS.....	74
4.4.3 Vliv na vykazování .....	76
4.5 Budova.....	77
4.5.1 Postup dle české legislativy .....	78
4.5.2 Postup dle IAS 16 a IAS 36 .....	79
4.5.3 Vliv na vykazování .....	81
5 Závěr.....	83
Seznam použité literatury .....	85
Seznam zkratk .....	87
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	

# 1 Úvod

V současné světové ekonomice roste význam mezinárodních standardů účetního výkaznictví. S rostoucí globalizací se stále více investorů zaměřuje na mezinárodní trhy, kde zároveň operuje stále více firem. V mnoha zemích jsou zakládány dceřiné společnosti, které se musí řídit národní legislativou. Účetnictví založené pouze na národní legislativě však nemůže poskytovat informace, které by byly srozumitelné všem zahraničním subjektům, zejména zahraničním investorům. Zde pramení důležitost mezinárodních standardů účetního výkaznictví, jejichž cílem je harmonizace účetních zásad, postupů a sestavování účetních závěrek takovým způsobem, aby byly mezinárodně standardizované a srovnatelné.

Z tohoto důvodu jsem si vybral téma diplomové práce, které si klade za cíl srovnání zmíněných standardů s českou legislativou a posouzení vlivu odlišných přístupů obou právních úprav na vykazované informace v rozvaze a zejména výkazu zisku a ztráty. Dále si kladu za cíl identifikovat nejvýznamnější oblasti, které způsobují největší změny ve vykazovaných hodnotách.

Pro účetní nakládání s majetkem je důležité jeho správné ocenění při pořízení, dle kterého bude majetek do účetnictví zaveden. S dlouhodobým hmotným majetkem je ovšem spojeno více operací, mezi které patří například stanovení účetních a daňových odpisů, provádění oprav a technického zhodnocení, tvorba rezerv na jeho opravy, problematika finančního leasingu nebo tvorba opravných položek. Oblast dlouhodobého hmotného majetku se vztahuje na většinu společností a právě z tohoto důvodu je této problematice věnováno téma diplomové práce.

První kapitola bude zaměřena na analýzu aktuální české právní úpravy v oblasti dlouhodobého hmotného majetku. Veškerá problematika bude vysvětlena zejména popisnou metodou. Kapitola bude zaměřena především na ocenění majetku při jeho pořízení, správné stanovení odpisů, tvorbu rezerv na opravu majetku a základní charakteristiku finančního leasingu.

Ve druhé kapitole se budu zabývat dlouhodobým hmotným majetkem z hlediska mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Analyzovány budou standardy IAS 16 - Pozemky budovy a zařízení, IAS 17 - Leasingy, IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv

a IAS 37 - Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Získané teoretické poznatky se stanou východiskem pro praktickou část diplomové práce.

Teoretické poznatky získané analýzou českých a mezinárodních předpisů budou ve třetí části aplikovány pro tvorbu názorných praktických příkladů. Prostřednictvím těchto řešených příkladů bude popsán vliv odlišných přístupů české a mezinárodní právní úpravy na vykazované informace v rozvaze a zejména výkazu zisku a ztráty. Zároveň budou identifikovány nejvýznamnější oblasti, které způsobují největší změny ve vykazovaných hodnotách.

Při zpracování diplomové práce budou použity metody analýzy, komparace a syntézy. V prvních dvou teoretických kapitolách se bude jednat o metodu analýzy, pomocí které budou rozebrány jednotlivé právní úpravy. Ve třetí části budou použity metody komparace a syntézy. Metodou komparace budou zjištěny významné odlišné přístupy obou právních úprav. Metodou syntézy pak budou zjištěné teoretické poznatky sjednoceny a aplikovány na řešených příkladech.



## 2 Dlouhodobý hmotný majetek dle české legislativy

Základní charakteristika tohoto majetku, jeho oceňování nebo odpisování je uvedena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Účetní postupy jsou následně stanoveny v Českých účetních standardech pro podnikatele.

Dlouhodobý hmotný majetek je řazen mezi dlouhodobá aktiva podniku a je také jeho nejméně likvidní složkou. Charakteristickou vlastností je jeho hmotná podstata. Tento majetek není určen k jednorázové spotřebě, ale jeho doba životnosti a využitelnosti přesahuje vždy nejméně jeden rok. Jeho vstupní cena je po stanovenou dobu přenášena do nákladů postupně, prostřednictvím odpisů. Další podmínkou je výše ocenění, která je rozhodná pro zařazení aktiva do kategorie DHM a která je určena samotnou účetní jednotkou ve vnitřním předpise. Hmotný majetek, který nedosáhne stanovené hranice, je považován za drobný hmotný majetek a účtován rovnou do spotřeby jako spotřebovaná zásoba.

Drobný hmotný majetek představuje pro podnik mnohdy statisícové hodnoty. Účetní jednotka by proto měla důkladně zvážit, jakou rozhodnou hodnotu pro zařazení majetku stanoví. U většiny účetních jednotek je tato hodnota stanovena na 40.000 Kč. Je to zejména z toho důvodu, že je tento limit uveden v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a je tedy rozhodný pro stanovení této daně.<sup>1</sup>

Jestliže by byl účetní jednotkou stanoven limit například 55.000 Kč a bylo by pořízeno zařízení za 45.000 Kč, muselo by se toto zařízení zaúčtovat rovnou do nákladů, jako drobný hmotný majetek. Tyto náklady by však byly nedaňové, protože z hlediska zákona o daních z příjmů, by se zařízení muselo odepisovat.

---

<sup>1</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 26.

## 2.1 Členění DHM

První z možných třídění vychází z toho, zda je pro zařazení majetku do DHM rozhodná výše hodnoty stanovená účetní jednotkou, nebo je podstatný pouze druh DHM bez ohledu na to, za kolik byl pořízen. Mezi majetek, který je tříděn dle hodnoty stanovené účetní jednotkou, patří:

- samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- dospělá zvířata a jejich skupiny.

Bez ohledu na výši ceny, patří mezi dlouhodobý hmotný majetek:

- pozemky,
- stavby,
- předměty z drahých kovů a jiný dlouhodobý majetek,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

V závazné účtové osnově pro podnikatele je dlouhodobý hmotný majetek vymezen v účtové třídě 0. V účtové skupině 02 je zařazen odpisovaný DHM v následujícím členění:

- stavby,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Účtová skupina 03 je určena neodpisovanému DHM, který je členěn následovně:

- pozemky,
- umělecká díla a sbírky.

### 2.1.1 Stavby

Nepatří zde stavby, které jsou účetní jednotkou nakupovány za účelem jejich dalšího prodeje (v tomto případě by se jednalo o zboží). Po vyloučení této skutečnosti, jsou do této položky, bez ohledu na výši ocenění nebo dobu použitelnosti, zařazeny:

- stavby, včetně budov,
- důlní díla a důlní stavby pod povrchem,
- vodní díla,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace,
- byty a nebytové prostory.

Do této položky je možné zařadit také technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, a to od částky stanovené zákonem o daních z příjmů.

### **2.1.2 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí**

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou v této položce obsaženy:

- předměty z drahých kovů, bez ohledu na výši ocenění,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění stanoveného účetní jednotkou. Přičemž zde musí být respektován princip věrného a poctivého zobrazení majetku. Jestliže není splněno ocenění stanovené vnitřním předpisem, je o něm účtováno jako o drobném hmotném majetku.

V této položce může být obsaženo technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka, než je vlastník majetku, od částky stanovené zákonem o daních z příjmů. A dále také technické zhodnocení drobného hmotného majetku od částky technického zhodnocení stanovené zákonem o daních z příjmů.

### **2.1.3 Pěstitelské celky trvalých porostů**

Na tomto účtu je účtováno o ovocných stromech nebo keřích vysázených na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru a v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1.000 keřů na 1 hektar. V položce je vymezen také trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí, které představují stavbu. O majetku je účtováno jako o nedokončeném DHM až do doby, než jsou splněny uvedené podmínky.

#### **2.1.4 Dospělá zvířata a jejich skupiny**

Zde jsou zařazena stáda a hejna s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Při nesplnění těchto podmínek je o dospělých zvířatech a jejich skupinách účtováno jako o zásobách.

#### **2.1.5 Jiný dlouhodobý hmotný majetek**

V této položce jsou obsaženy, a to bez ohledu na výši ocenění:

- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997, v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem;
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci popřípadě jejich soubory.

#### **2.1.6 Pozemky**

Do položky jsou zařazeny pozemky bez ohledu na výši jejich ocenění. Avšak nejsou zde řazeny pozemky, o kterých musí účetní jednotka účtovat jako o zboží.

Pokud byl pozemek zakoupen s ložiskem nerostných surovin, je cena ložiska určena jako rozdíl mezi pořizovací cenou pozemku s ložiskem a cenou pozemku stanovenou znaleckým odhadem platným v době pořízení. Ložisko je totiž účtováno samostatně a na rozdíl od pozemku je odepisováno.

V případě, že je součástí pořízeného pozemku také lesní porost nebo porost stromů a keřů a nejde-li o pěstitelský celek trvalých porostů, je pozemek účtován v ocenění včetně těchto porostů.<sup>2</sup>

#### **2.1.7 Umělecká díla a sbírky**

Za umělecká díla a sbírky jsou považována výtvarná díla a umělecké předměty ve smyslu zákona o dílech literárních, vědeckých a uměleckých, dále například movité kulturní

---

<sup>2</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8. s. 11.

památky a předměty kulturní hodnoty. Pokud jsou tato umělecká díla neoddělitelná od stavby, jsou součástí jejího ocenění.<sup>3</sup>

### **2.1.8 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku**

Pod dlouhodobý hmotný majetek je řazen také oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Položkou je vymezen kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků při přeměně společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky vkládající, prodávající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté závazky.<sup>4</sup> Oceňovací rozdíl k nabytému majetku je odepisován rovnoměrně, 180 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části, do nákladů. U přeměn společností je tento rozdíl odepisován od rozhodného dne přeměny.

Je důležité nezaměňovat oceňovací rozdíl k nabytému majetku a goodwill. V případě oceňovacího rozdílu je účetní jednotkou rozhodnuto o převzetí ocenění jednotlivých položek majetku vedeného v účetnictví, ze kterého bylo právo k podniku převedeno. O goodwillu je účtováno v případě, že je účetní jednotkou rozhodnuto o individuálním ocenění jednotlivých složek majetku převzatých v rámci transakce podniku. Jednotlivé složky majetku jsou v tomto případě oceněny reálnou hodnotou na základě znaleckého ocenění.

## **2.2 Pořízení DHM**

Správné určení způsobu pořízení DHM je důležité pro jeho následné ocenění. Dlouhodobý majetek lze pořídit:

- koupí (dodavatelským způsobem),
- vytvořením vlastní činností,
- vkladem,
- bezúplatným nabytím (například darováním nebo zděděním),
- přecházením z osobního užívání (u fyzických osob).

U dodavatelského způsobu lze dlouhodobý hmotný majetek pořídit přímo nebo formou záloh. Poskytnutá záloha je představována částečnou úhradou před konečným

---

<sup>3</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8. s. 11.

<sup>4</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 7 odst. 10.

vyúčtováním dodávky majetku. Takto zaplacená záloha je zaúčtována na účet 052 – *Poskytnuté zálohy na DHM*. Okamžikem uskutečnění tohoto případu je den, ve kterém dojde k úbytku peněžních prostředků.

## 2.3 Oceňování DHM

Správné ocenění majetku hraje v účetnictví významnou roli, protože je prvotní ocenění promítnuto do všech následujících operací s daným majetkem. Nesprávné ocenění může vést ke zkreslení účetnictví nebo k nesprávnému stanovení daně z příjmů.

Při oceňování je potřeba vycházet z pravidel a postupů popsanych v § 25 zákona o účetnictví, § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a v Českém účetním standardu č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Dle zákona jsou uznány tři způsoby ocenění. Jedná se o ocenění pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou. Zvolený způsob ocenění musí účetní jednotka uvést v příloze k účetní závěrce.

### 2.3.1 Pořizovací cena

Dlouhodobý hmotný majetek nabytý úplatně je oceňován pořizovací cenou, která se skládá z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů. Cenou pořízení je rozuměna samotná cena pořizovaného aktiva. Vedlejší náklady jsou takové náklady, které byly vynaloženy na pořízení majetku. Jednotlivé náklady jsou vyjmenované v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jsou jimi především:

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,
- úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne (jinak se zahrnou do provozních nákladů) Tyto úroky, které se vážou k pořizovanému majetku před jeho uvedením do stavu způsobilého k užívání, mohou být uplatněny jako přímý náklad nebo jsou zahrnuty do ocenění pořizovaného majetku. Ovšem v případě poplatků souvisejících s uzavřením úvěru není tato volba možná.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7263-726-3, s. 65.



Tyto poplatky, které byly vynaloženy v době před uvedením majetku do užívání, vstupují vždy do ocenění pořizovaného hmotného majetku,

- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- náklady vynaložené na průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení stavenišť, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoli pro budoucí provoz,
- náklady související s vyřazením stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu,
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkově nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání, náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou,
- úhrady podílu na oprávněných nákladech provozovatele přenosové soustavy nebo příslušného provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu,
- úhrady podílu na účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a se zajištěním požadované dodávky plynu,
- úhrady podílu na účelně vynaložených nákladech dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie,
- úhrady nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci účetní jednotce, která má vlastnické právo k dotčenému majetku, nebo která hospodář s majetkem státu nebo územních samosprávných celků,
- náklady na zkoušky, které byly realizovány před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání,
- náklady na zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě jeho dalšího pokračování.

Do ocenění dlouhodobého hmotného majetku je zahrnováno také provedené technické zhodnocení. Přestože je výčet těchto vedlejších nákladů poměrně obsáhlý, není úplný, a proto se účetní jednotka může setkat i s jinými, v zákoně neuvedenými náklady. Mezi vedlejší náklady však nejsou zahrnovány zejména:

- náklady na opravy a údržbu majetku po jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání. Ovšem tyto náklady vynaložené do doby uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání vstupují do ocenění pořizovaného majetku,
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného majetku do užívání.

Je důležité, aby byly při pořizování majetku účetní jednotkou sledovány veškeré náklady, které s pořízením určitého druhu dlouhodobého hmotného majetku souvisí. Účetní jednotka totiž musí jak samotnou cenu pořízení, tak i veškeré vedlejší náklady přeúčtovat z pořizovacích účtů na jeden majetkový účet, který byl stanoven pro pořizovaný druh majetku. V případě pozemků a staveb je cena pozemků sledována samostatně. Pozemky jsou řazeny mezi neodpisovaný majetek a jsou proto vykazovány samostatně.

### **2.3.2 Vlastní náklady**

Oceňování vlastními náklady je používáno u hmotného majetku vytvořeného vlastní činností. V případě dlouhodobého hmotného majetku jsou do ocenění zahrnuty veškeré přímé náklady a nepřímé náklady bezprostředně související s jeho vytvořením, případně i část nepřímých nákladů správního charakteru, pokud je vytvoření majetku dlouhodobé povahy. Vlastními náklady jsou oceňovány také příchovky zvířat.

Přímé náklady jsou zjistitelné a přiřaditelné na jednotku výkonu (kalkulační jednici). Mezi přímé náklady jsou řazeny zejména přímý materiál a přímé mzdy. Ovšem mezi přímé

náklady mohou být zařazeny také náklady režijní, které nejsou společné více druhům výkonů, ale pouze jednomu výkonu (například odpisy jednoúčelového zařízení). V případě předběžných kalkulací jsou přímé náklady na kalkulační jednici přepočteny za pomoci operativních norem spotřeby. U výsledných kalkulací jsou konkrétnímu výkonu přiřazeny skutečné náklady, které jsou zjistitelné z účetnictví.

Nepřímé náklady jsou společné více druhům výkonů, a tedy nejsou zjistitelné na konkrétní druh výkonu. Tyto náklady souvisí s obsluhou, zajištěním a řízením výroby (výrobní režie). Zde jsou řazeny například mzdy pomocných dělníků, odpisy strojů a zařízení, náklady na opravy a udržování. V případě výroby s krátkodobým cyklem je možné do ocenění zahrnout pouze přímé materiálové náklady. Naopak v případě, kdy cyklus výroby přesáhne jeden rok, se může pro ocenění využít také správní režie.

Většinou není třeba rozlišovat mezi nepřímými a režijními náklady.<sup>6</sup> Nepřímé náklady jsou zjišťovány z rozpočtů režijních nákladů a na kalkulační jednici jsou přepočítávány za pomoci speciálních kalkulačních technik. Kalkulace nemůže nikdy rozdělit tyto společné náklady zcela přesně, avšak při správné volbě techniky může být zjištěná kalkulace věrohodným podkladem pro budoucí rozhodování účetní jednotky. Mezi běžně užívané kalkulační techniky patří:

- kalkulace dělením prostá,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- kalkulace přírážková,
- kalkulace průběžná,
- kalkulace postupná.

Přiřazení nepřímých nákladů k produktu může být rozděleno na část fixní, která je nezávislá na objemu výroby a část variabilní, která se mění se změnou objemu výroby. Variabilní náklady jsou náklady, které rostou nebo klesají (zpravidla přibližně přímo úměrně), když roste nebo klesá objem produkce. Zatímco výše fixních nákladů zůstává v určitém rozmezí využití kapacity neměnná. Výše fixních nákladů je totiž závislá na jiných faktorech, než je objem výroby. Například náklady na elektrickou energii jsou závislé na úsporném chování zaměstnanců nebo na ročním období. Také odpisy, které jsou považovány za

---

<sup>6</sup> MACÍK, Karel a Martin ZRALÝ. *Kalkulace a rozpočetnictví – Sbírka úloh*. 1. vyd. Praha: ČVUT, 2006. 192 s. ISBN 80-01-02611-6. s. 5.

typického zástupce fixních nákladů, mohou být nákladem variabilním. A to zejména v případě, že jsou odpisy stanoveny výkonově. Proto je důležité, aby byla účetní jednotka schopna správně charakterizovat jednotlivé druhy nákladů. Česká legislativa rozdělení nákladů na část fixní a část variabilní nevyžaduje, avšak na druhou stranu toto rozdělení ani nezakazuje.

Při oceňování vlastními náklady a stanovení odbytové ceny je využíváno kalkulačního vzorce, jehož podobu musí každá účetní jednotka závazně určit ve vnitřní směrnici. Typový kalkulační vzorec má následující podobu.

1. Přímý materiál
  2. Přímé mzdy
  3. Ostatní přímé náklady
  4. Výrobní režie
- VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY

5. Správní režie

VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

6. Odbytová režie

ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

7. Zisková přírážka

ODBYTOVÁ CENA

V případech, kdy vlastní náklady na vytvoření hmotného majetku nelze zjistit, je tento hmotný majetek oceňován reprodukční pořizovací cenou.

### **2.3.3 Reprodukční pořizovací cena**

Reprodukční pořizovací cena je používána v případech bezúplatného nabytí majetku. Tento způsob ocenění lze definovat jako cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

V mnoha případech si v rámci stanovení reprodukční pořizovací ceny vystačí účetní jednotka s odborným odhadem. Tento odhad je používán:

- u nově zjištěného majetku, který dosud nebyl zachycen v účetnictví (například inventarizační přebytky),
- nebo u bezúplatně nabytého majetku po skončení finančního leasingu.<sup>7</sup>

U jiných případů se nelze obejít bez znaleckého posudku stanoveného soudním znalcem. Jedná se o hmotný majetek získaný darem nebo vkladem. V případě majetku vloženého do obchodní společnosti nebo družstva je používána reprodukční pořizovací cena, jestliže společenskou smlouvou nebo zakladatelskou listinou není stanoven jiný způsob ocenění.

#### 2.3.4 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení je řazeno k činnostem, které vyvolává dlouhodobé užívání hmotného majetku. Mezi tyto činnosti je zahrnována i údržba nebo opravy, které jsou často za technické zhodnocení zaměňovány. Údržbou je rozuměna činnost, která zpomaluje fyzické opotřebení majetku, předchází jeho následkům, poruchám a která odstraňuje drobnější závady. Opravou je odstraněno částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení majetku do předchozího nebo provozuschopného stavu.

Účetní jednotka však musí umět tyto činnosti od technického zhodnocení rozlišit. Výdaje vynaložené na údržbu a opravy jsou totiž běžným provozním nákladem, který je účetní jednotkou uplatněn jednorázově. Zatímco výdaje na technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku vstupují do ocenění zhodnocovaného majetku a účetní jednotkou proto nemůžou být uplatněny jednorázově, ale postupně prostřednictvím odpisů.

V případě technického zhodnocení se musí vycházet ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V § 33 tohoto zákona je uvedeno, že technickým zhodnocením jsou rozuměny výdaje na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce (zásahy do majetku, jejichž následkem jsou změny účelu nebo technických parametrů) a modernizace (rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku) a to pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období částku 40.000 Kč.

Jestliže je technické zhodnocení prováděno jeho vlastníkem, pak jsou náklady do doby zařazení do užívání zaúčtovány na účet 042 – *pořízení dlouhodobého hmotného majetku*. Po jeho dokončení je o tuto hodnotu navýšena vstupní cena majetku, u kterého se technické

<sup>7</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8. s. 9.

zhodnocení provedlo. Pokud je technické zhodnocení provedeno na cizím majetku, je evidováno samostatně na účtu, který vypovídá, že jde o technické zhodnocení na najatém majetku. Doporučuje se použít obdobných syntetických účtů, na které by byl daný majetek zaúčtován. Případně lze využít také účet 029 – *jiny dlouhodobý hmotný majetek*.

Výdaje na technické zhodnocení, které nedosáhnou částky 40.000 Kč, mohou být zaúčtovány rovnou do nákladů, na účet 548 – *ostatní provozní náklady*.

### 2.3.5 Dotace

Jestliže je na pořízení dlouhodobého hmotného majetku nebo technického zhodnocení poskytnuta dotace, je nutné o tuto dotaci snížit ocenění majetku nebo technického zhodnocení. Získaná dotace může v plné výši pokrýt vynaložené náklady na pořízení majetku. Takto financovaný majetek je zachycen pouze v podrozvahové evidenci.

Dotaci můžeme definovat jako bezúplatné plnění poskytované přímo nebo zprostředkovaně na konkrétní účel. Tyto prostředky jsou poskytovány:

- ze státního rozpočtu,
- státních finančních aktiv,
- státních fondů,
- Národního fondu,
- rozpočtů územních samosprávných celků,
- rozpočtu Evropské unie,
- rozpočtů cizích států.

Za dotaci je možné považovat také prominutí poplatků, pokud to zákon povoluje a pokud příslušný orgán ustanoví toto prominutí za dotaci.<sup>8</sup>

O poskytnuté dotaci je obvykle účtováno v době, kdy je vydáno rozhodnutí o poskytnutí dotace nebo platby. Jestliže tento okamžik vznikne až po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání, je ocenění majetku upraveno na příslušném účtu, kde je evidován. Výše odpisů je touto změnou ovlivněna až od tohoto okamžiku (nedochází ke zpětné úpravě).

---

<sup>8</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7263-726-3. s. 68.



## 2.4 Zařazení majetku do užívání

Před zařazením do užívání je nutné hmotný majetek uvést do stavu způsobilého k užívání. Tento okamžik je významným z hlediska přesného určení vstupní ceny a zahájení odpisování. V případě dlouhodobého hmotného majetku, se tak stane v momentě, kdy je pořizovaný majetek dokončen a jsou splněny veškeré technické funkce a povinnosti stanovené zvláštními právními předpisy pro jeho užívání. Obdobný postup je uplatněn v případě technického zhodnocení. Tento postup však dle zákona není používán v případě nabytých věcí, které byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání před nabytím a nevyžadují montáž u nabyvatele.<sup>9</sup>

Z hlediska účetnictví je, do doby zařazení do užívání, o majetku účtováno na účtu 042 – *nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*. Jedná se tedy o kalkulační účet, na kterém jsou zachyceny všechny uznatelné náklady spojené s pořízením dlouhodobého majetku. Jakmile se stane pořizovaný majetek způsobilý k používání, je zachycená částka na účtu 042 převedena na vrub konkrétního účtu v účtové skupině 02 nebo 03.

V jistých případech lze pořízený majetek účtovat rovnou na konkrétní účty 02 nebo 03, a to v případech, kdy nevznikají vedlejší náklady spojené s jeho pořízením. V těchto případech musí být k dispozici doklad o tom, že je daný majetek ve stavu způsobilém k používání, podepsaný k tomu kompetentní osobou.<sup>10</sup> K okamžiku uvedení majetku do užívání je nutné mít k dispozici protokol (zápis) o převzetí majetku a je potřeba také vyhotovit inventární kartu příslušného majetku.

Následující tabulkou 2.4.1 jsou popsány základní souvztažnosti při pořízení dlouhodobého hmotného majetku a jeho zařazení do užívání.

---

<sup>9</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, §7 odst. 11.

<sup>10</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8. s. 12.

Tabulka 2.4.1 základní souvztažnosti při pořizování a zařazení DHM do užívání

Operace	MD	D
<b>Pořízení DHM dodavatelským způsobem</b>		
<i>a) koupě DHM</i>	042	321, 211
<i>b) související externí náklady</i>	042	321, 211
<i>c) vlastní režie</i>	042	622
<i>d) clo</i>	042	379
<i>e) poplatky</i>	042	345
<b>Pořízení DHM vlastní činností</b>		
<i>a) vnitropodnikové ocenění</i>	042	624
<i>b) související externí náklady</i>	042	321, 211
<b>Pořízení DHM přijetím daru</b>		
<i>a) reprodukční pořizovací cena</i>	042	413
<i>b) související externí náklady</i>	042	321, 211
<i>c) náklady ve vlastní režii</i>	042	622
<b>Pořízení DHM formou vkladu za upsaný VK</b>		
<i>a) hodnota vkladu</i>	042	353
<i>b) související externí náklady</i>	042	321, 211
<i>c) náklady ve vlastní režii</i>	042	622
<b>Vliv dotací na pořízení DHM</b>		
<i>a) snížení ocenění DHM o poskytnutou dotaci</i>	346, 347	042
<i>b) dotace poskytnuta až po uvedení DHM do užívání</i>	346, 347	02x
<b>Zařazení majetku do užívání</b>		
<i>a) zařazení DHM do užívání (po splnění podmínek)</i>	02x, 03x	042
<b>Technické zhodnocení DHM</b>		
<i>a) TZ provedeno dodavatelským způsobem</i>	042	321, 211
<i>b) zařazení TZ do užívání</i>	02x, 03x	042

Zdroj: vlastní úprava

## 2.5 Odpisování DHM

Dlouhodobý majetek se opotřebovává, když je používán pro firemní činnosti, avšak opotřebovává se také v případě, kdy používán není, což je neekonomické, ale v některých případech nezbytné (například stroje pro rostlinnou výrobu v zemědělství). Opotřebení hmotného majetku je nutné účetně zachytit prostřednictvím odpisů. Odpisem je rozuměno

peněžní vyjádření míry používání a opotřebení majetku v rámci činnosti účetní jednotky. Prostřednictvím odpisů je vyjádřeno trvalé snížení jeho hodnoty v účetnictví. Součet provedených odpisů ke stanovenému datu je definován jako oprávky. Tímto způsobem jsou veškeré vynaložené výdaje na pořízení majetku uplatněny do nákladů postupně, nikoli jednorázově při jeho pořízení.

Opotřebení hmotného majetku může být fyzického nebo morálního charakteru. Fyzické opotřebení je způsobeno manipulací s majetkem nebo působením vnějšího prostředí na majetek (například rezavění). Rychlost fyzického opotřebení je závislá na intenzitě využívání, kvalifikaci pracovníků, přemísťování majetku nebo klimatických podmínkách. Morální opotřebení je způsobeno technickým zastaráním. Rychlost morálního opotřebení je závislá na technickém rozvoji. Jakmile je vyroben technicky dokonalejší výrobek, tak se stane předchozí výrobek, ačkoli je nový, morálně opotřebovaným.

Odpisy majetku můžeme rozdělit:

- na účetní odpisy (vymezené dle zákona o účetnictví) a
- daňové odpisy (vymezené dle zákona o daních z příjmů).

## **2.6 Účetní odpisy**

V § 28, odst. 6 zákona o účetnictví je stanoveno, že je účetní jednotka povinna sestavit odpisový plán, kterým jsou upraveny postupy a metody odpisování majetku v průběhu jeho používání a také doba odpisování majetku. Doba odpisování by měla co nejvěrněji odpovídat skutečné době, po kterou bude majetek účetní jednotkou opotřebováván a používán. Konkrétní doba odpisování není účetními předpisy přesně stanovena, a proto je stanovena samotnou účetní jednotkou. Podmínkou však je, že nesmí být kratší než jeden rok (z hlediska doby použitelnosti dlouhodobého majetku). Takto sestavený plán je součástí vnitřních účetních směrnic. Informace o způsobech odpisování, které jsou významné pro posouzení výsledku hospodaření, majetkové a finanční situace, jsou také zveřejněny v příloze k účetní závěrce. Odpisování je prováděno po dobu ekonomické životnosti majetku, maximálně do výše jeho ocenění v účetnictví. Do nákladů jsou účtovány vždy jen účetní odpisy.

Existují výjimky, kde je doba odpisování pevně stanovena zákonem. Mezi tyto výjimky u hmotného majetku patří oceňovací rozdíl k nabytému majetku, který je možné

odepisovat nejvýše 180 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny.<sup>11</sup>

Dle § 28 zákona o účetnictví, jsou účetní jednotky oprávněny odpisovat dlouhodobý hmotný majetek jestliže:

- mají k majetku vlastnické právo nebo jiné právo k jeho užívání,
- hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územně samosprávných celků,
- používají majetek v případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva (ekonomické vlastnictví),
- provedou na majetku technické zhodnocení na svůj účet (v tomto případě jsou oprávněny k odpisování realizovaného zhodnocení, které se odepíše v průběhu jeho používání),
- jsou nájemci majetku, pokud se s pronajímatelem ve smlouvě dohodli, že budou zmocněny k odpisování (pokud taková smlouva neexistuje, je oprávněn odpisovat pronajímatel).

Pro správné vyjádření opotřebení majetku je možné použít vícero metod odpisování. Mezi základní metody patří:

- metoda časová,
- metoda výkonová.

### **2.6.1 Metoda časového odpisování**

U této metody je majetek odpisován v závislosti na délce jeho používání. Metoda obsahuje tři základní varianty, pro které se může podnik rozhodnout, a to:

- rovnoměrné (lineární) odpisy,
- zrychlené (degresivní) odpisy,
- zpomalené (progresivní) odpisy.

#### **Rovnoměrné účetní odpisy**

K této metodě je přistoupeno, jestliže k opotřebení majetku dochází rovnoměrně po celou dobu jeho užívání. Využitím této metody je v každém roce uplatněna do nákladů stejná

---

<sup>11</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 7, odst. 10.

výše hodnoty majetku. V případě, kdy je majetek pořízen v průběhu účetního období je nutné započítat do nákladů jen příslušnou část odpisu.<sup>12</sup> Pro rovnoměrné odpisování je možné využít vzorec 2.1.

$$\bullet \quad \text{Odpis} = \frac{VC}{t}. \quad (2.1)$$

Použité zkratky:

- VC                      vstupní cena majetku,
- t                        doba odpisování.

### **Zrychlené účetní odpisy**

Metoda degresivních odpisů je využívána zejména u majetku, který ztrácí svou hodnotu především v prvních letech užívání. Jedná se například o počítače a podobnou techniku, kde je rychlý technologický a technický pokrok. Princip této metody spočívá v tom, že je do nákladů uplatněn v prvním roce největší odpis a v následujících letech je hodnota odpisů snižována. U tohoto způsobu odpisování existuje opět vícero možností, kterých lze využít.

Jednou z možností je využití metody SYD (metoda sumace čísel), která je založena na klesající odpisové sazbě při konstantní základně.<sup>13</sup> Pro tuto metodu lze použít vzorec 2.2, kde vztah  $(t + 1 - i)$  vyjadřuje počet zbývajících let odpisování majetku a vztah  $\frac{2}{t \cdot (t+1)}$  vyjadřuje sumaci roků životnosti.

$$\bullet \quad \text{Odpis} = \frac{2 \cdot VC \cdot (t+1-i)}{t \cdot (t+1)}. \quad (2.2)$$

---

<sup>12</sup> VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada, 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7. s. 45.

<sup>13</sup> KOVANICOVÁ, Dana a kol. *Finanční účetnictví – Světový koncept*. 4. vyd. Praha: Polygon, 2003. 536 s. ISBN 80-7273-090-8. s. 136.

Použité zkratky:

- VC vstupní cena majetku.
- t doba odpisování,
- i rok odpisování.

Druhou a častější možností je metoda DDB, která je označována jako metoda zmenšujícího se základu. U této metody je používána konstantní odpisová sazba a klesající základna. Postup výpočtu u této metody je potřeba rozdělit na dvě fáze. Vzorcem 2.3 je vyjádřen odpis v prvním roce odpisování a vzorcem 2.4 je popsán postup pro výpočet odpisů v následujících letech.

- $Odpis_1 = \frac{2 \cdot VC}{t},$  (2.3)

- $Odpis_2 = \frac{2 \cdot ZC}{t}.$  (2.4)

Použité zkratky:

- VC vstupní cena majetku,
- ZC zůstatková cena majetku,
- t doba odpisování

### **Zpomalené účetní odpisy**

Tuto metodu je vhodné uplatnit především v situaci, kdy majetek ztrácí svou hodnotu zejména na konci své životnosti. Platí zde, že v každém následujícím roce je odepsána a do nákladů uplatněna vyšší částka než v roce předchozím. Lze ji využít například v případech postupného náběhu výroby, kdy lze předpokládat, že v dalších letech bude výrobní zařízení více zatíženo a také rychleji opotřebováváno. Pro výpočet těchto odpisů může být použit vzorec 2.5.

- $Odpis = \frac{2 \cdot VC \cdot i}{t \cdot t+1}.$  (2.5)



Použité zkratky:

- VC vstupní cena,
- t doba odpisování,
- i rok odpisování.

### 2.6.2 Metoda výkonového odpisování

Výkonové odpisy jsou používány u majetku, kde je míra jeho opotřebení jednoznačně závislá na jeho skutečném využití (například u výrobních zařízení). Výraznou nevýhodou této metody je, že zde není zachyceno morální opotřebení majetku, ale pouze jeho fyzické opotřebení. Pro výpočet odpisu je potřeba nejdříve stanovit odpisový koeficient, který je vyjádřen vzorcem 2.6. Samotný výpočet odpisu je znázorněn vzorcem 2.7.

$$\bullet \text{ Odpisový koeficient} = \frac{VC}{PVM}, \quad (2.6)$$

$$\bullet \text{ Odpis} = \text{odpisový koeficient} \cdot SVM. \quad (2.7)$$

Použité zkratky:

- VC vstupní cena.
- PVM předpokládaný výkon majetku,
- SVM skutečný výkon majetku v daném roce.

Pro stanovení předpokládaného výkonu majetku může být použito různých parametrů. Může se vycházet například z počtu kusů deklarovaných výrobcem, ujetých kilometrů, zpracovaných vstupů nebo doby využívání v provozu.

## 2.7 Komponentní odpisování

Použití metody komponentního odpisování je možné od 1. ledna 2010. Tuto metodu může účetní jednotka, s ohledem na zásadu významnosti a věrného a poctivého zobrazení, použít u:

- staveb,
- bytů a nebytových prostor,
- samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí.

Metodou je umožněno samostatné odpisování komponent (určené části majetku nebo souboru majetku), které se dobou použitelnosti významně liší od doby použitelnosti zbylé části majetku a zároveň tvoří hodnotově jeho významnou část. Komponentou je rozuměna rovněž určená kontrola výskytu závad.<sup>14</sup> Jedná se o významnou kontrolu, která není spojena s výměnou komponent.

Účetní jednotkou je vymezen druh majetku, u kterého bude tato metody využita, průběh používání a způsob určení komponenty, včetně jejího ocenění. Všechny tyto skutečnosti musí být doloženy průkazným účetním záznamem. O majetku a oprávkách je účtováno jako o celku a jako celek je tento majetek vykazován. Účtování o odpisech touto metodou je realizováno prostřednictvím analytických účtů.

Při výměně komponenty je ocenění majetku sníženo o výši ocenění vyřazované komponenty a navýšeno o ocenění nově zařazované komponenty, včetně náhradních dílů spotřebovaných na její výměnu a náklady s výměnou souvisejících. Pokud vyřazovaná komponenta není zcela odepsána, provede se odpis zůstatkové ceny vyřazované komponenty do nákladů.

Cílem této metody je rovnoměrnější dopad nákladů na výsledek hospodaření. Použité komponenty se při jejich výměně neúčtují rovnou do nákladů, jako tomu je u oprav. V tomto případě se totiž jedná o investiční výdaj, který bude odepisován v souladu s odpisovým plánem. Účetními jednotkami je však tato metoda málo využívána, protože není akceptována pro stanovení základu daně dle zákona o daních z příjmů.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 56a.

<sup>15</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 23, odst. 2, písm. a).

## 2.8 Uplatnění zbytkové hodnoty

S ohledem na zásadu věrného a poctivého zobrazení majetku a zásadu významnosti, může účetní jednotka zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu.<sup>16</sup> Předpokládanou zbytkovou hodnotou je rozuměna zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku (například prodejem), po odečtení předpokládaných nákladů, které s vyřazením souvisí.

Účetní jednotka může zrovnoměnit výsledek hospodaření tím, že o předpokládanou zbytkovou hodnotu sníží základnu pro odpisování. Tuto metodu lze navíc uplatnit i u již odpisovaného majetku. Je totiž umožněno změnit dosavadní odpisový plán. Neopravuje se ale výše vykázaných odpisů a opravek v předchozích účetních obdobích. Výpočet odpisů s uplatněním zbytkové hodnoty je představen vzorcem 2.8.

$$\bullet \quad \text{odpis} = \frac{VC - PZH}{t}. \quad (2.8)$$

Použité zkratky:

- VC vstupní cena,
- PZH předpokládaná zbytková hodnota,
- t doba ekonomické využitelnosti majetku (doba odpisování).

O tento způsob odečtení zbytkové hodnoty od vstupní ceny lze upravit všechny výše zmíněné metody odpisování.

## 2.9 Daňové odpisy

Daňové odpisování je upraveno zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Odpisovat je možné pouze majetek tímto zákonem vymezeným. Definován je také poplatník, který je oprávněn majetek odpisovat.<sup>17</sup> Zabývat se daňovými odpisy je potřeba především k datu účetní závěrky, kdy jsou porovnávány výše účetních a daňových odpisů, protože pro potřeby daňového přiznání může být zohledněna pouze taková hodnota, kterou zohledňuje zákon o daních z příjmů. Vzniklým rozdílem je ovlivněna výše základu daně. Jestliže jsou účetní odpisy větší než daňové, pak je rozdíl definován jako přičitatelná položka k základu

<sup>16</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 56 odst. 3.

<sup>17</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 28.

daně. V případě, že účetní odpisy jsou menší než daňové, je rozdílem odčitatelná položka od základu daně. Uplatnění daňových odpisů je navíc právo účetní jednotky, nikoli její povinností. Proto může být daňové odpisování i přerušeno.

Pro zařazení majetku do dlouhodobého hmotného majetku je rozhodující výše ocenění. U hmotného majetku je zákonem stanovena vstupní cena vyšší než 40.000 Kč. V prvním roce odpisování musí účetní jednotka zařadit majetek do správných odpisových skupin uvedených v příloze zákona o daních z příjmů. Tabulkou 2.9.1 je zobrazen přehled těchto odpisových skupin, dle kterých je dále stanovena i doba odpisování majetku.

Tabulka 2.9.1 Odpisové skupiny a doba odpisování majetku

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: vlastní úprava dle § 30 zákona o daních z příjmů

Zákonem je povoleno vícero metod odpisování, u kterých záleží na době pořízení majetku nebo samotném druhu majetku. Základní způsoby daňového odpisování jsou:

- metoda rovnoměrného odpisování a
- metoda zrychleného odpisování.

### 2.9.1 Metoda rovnoměrného odpisování

Při odpisování se vychází ze vstupní ceny majetku. V případě, že došlo k technickému zhodnocení, je výpočet proveden ze zvýšené vstupní ceny. U této metody jsou jednotlivým odpisovým skupinám, kde je majetek zařazen, přiřazeny odpovídající odpisové sazby. Základní sazby používané pro rovnoměrné odpisování jsou znázorněny v tabulce 2.9.2. Jestliže bude majetek zařazen do jedné z prvních třech odpisových skupin a zároveň budou splněny další zákonem uvedené podmínky, má účetní jednotka právo zvýšit odpis v prvním roce odpisování o 10, 15 nebo 20 %.

Tabulka 2.9.2 Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba		
	v prvním roce	v dalších letech	pro zvýšenou VC
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: vlastní úprava dle § 31 zákona o daních z příjmů

Odpis je poté vypočten ve výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny a odpovídající roční odpisové sazby. Odpisy jsou stanoveny ročně a zaokrouhleny na celé koruny nahoru.

## 2.9.2 Metoda zrychleného odpisování

U této metody je větší část hodnoty majetku odepsána v prvních letech odpisování. Každým dalším rokem je hodnota odpisů nižší. Při výpočtu se vychází z koeficientů, které jsou přiřazeny odpovídajícím odpisovým skupinám, a které jsou znázorněny tabulkou 2.9.3.

Tabulka 2.9.3 Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	Koeficient		
	v prvním roce	v dalších letech	pro zvýšenou ZC
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: vlastní úprava dle § 32 zákona o daních z příjmů

V prvním roce je odpis stanoven jako podíl vstupní ceny majetku a přiřazeného koeficientu. U majetku zařazeného v odpisové skupině 1 až 3, a při splnění všech dalších podmínek, může účetní jednotka v prvním roce zvýšit vstupní cenu o 10, 15 nebo 20 %. V dalších letech je odpis vypočten jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu

mezi přiřazeným koeficientem a počtem let, po které již byl majetek odpisován. Odpisy jsou opět počítány ročně a zaokrouhleny na celé koruny nahoru.

## 2.10 Vyřazení DHM z účetní evidence

Dlouhodobý hmotný majetek je vyřazován zejména:

- likvidací v důsledku celkového opotřebení,
- prodejem,
- v důsledku škody nebo manka,
- přearazením z podnikání do osobního užívání,
- bezúplatným převodem (např. darováním),
- vkladem do základního kapitálu jiného subjektu.

### 2.10.1 Vyřazení zcela odepsaného majetku

Vyřazení majetku je prováděno na základě protokolu (zápisu) o vyřazení DHM z užívání. V případě, kdy je majetek zcela opotřeben a odepsán je účtován pouze úbytek z majtkového účtu. To znamená, že je převedena pořizovací cena majetku na příslušný účet oprávek. Tabulkou 2.10.1 je znázorněn způsob účtování.

Tab. 2.10.1 Vyřazení odepsaného majetku

Operace	MD	D
<i>Poslední odpis majetku</i>	<i>551</i>	<i>08x</i>
<i>Vyřazení odepsaného majetku</i>	<i>08x</i>	<i>02x</i>

Zdroj: vlastní úprava

### 2.10.2 Vyřazení majetku se zůstatkovou cenou

Tato situace je charakteristická tím, že je majetek odepsán pouze částečně, a proto má v účetnictví stále určitou zůstatkovou cenu. Tuto zůstatkovou cenu je potřeba doúčtovat na účet, který odpovídá účelu vyřazení majetku. Výčet konkrétních účtů, spolu s postupem účtování, je uveden v tabulce 2.10.2.



Tabulka 2.10.2 Vyřazení částečně odepsaného majetku

Operace	MD	D
<i>Zaúčtování zůstatkové ceny</i>		
<i>a) prodej</i>	<i>541</i>	<i>08x</i>
<i>b) darování</i>	<i>543</i>	<i>08x</i>
<i>c) manka a škody</i>	<i>549 (582)</i>	<i>08x</i>
<i>d) přearazení z podnikání do osobního užívání</i>	<i>491</i>	<i>08x</i>
<i>e) vklad majetku</i>	<i>378</i>	<i>08x</i>
<i>Vyřazení majetku</i>	<i>08x</i>	<i>02x</i>

Zdroj: vlastní úprava

Účet 582 – *škody* je používán jen při mimořádných situacích. Může se jednat například o povodně, požáry nebo škody způsobené válečnými akcemi. V případě vkladu majetku do základního kapitálu jiného subjektu, je před zápisem změny do obchodního rejstříku použit účet 378 – *ostatní pohledávky*, teprve po zápisu do obchodního rejstříku je možné částku přeúčtovat na účet 367 – *závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů*.

## 2.11 Rezervy na opravy DHM

Rezervy patří mezi dlouhodobé cizí zdroje majetku podniku, které jsou tvořeny v souvislosti se zásadou opatrnosti v účetnictví. Účetní jednotkou je rezerva vytvářena, jestliže je v budoucnosti očekáván náklad, který nepříznivě ovlivní její výsledek hospodaření. Prostřednictvím rezervy jsou rozloženy příslušné náklady na více účetních období. V naprosté většině případů zná účetní jednotka účel, na který je rezerva tvořena, ale její výši a období, kterého se rezerva týká, je pouze odhadována. Tvorba rezerv je účtována na vrub nákladů, takže ovlivňuje výsledek hospodaření účetní jednotky. Použití, snížení nebo zrušení rezervy je naopak účtováno ve prospěch nákladů.

Z pohledu daně z příjmů je možné rezervy členit na:

- zákonné, které jsou upravené zákonem o rezervách, a jejich tvorba je z hlediska daně z příjmů uznatelným výdajem;
- účetní, které jsou tvořené na jiné účely, než stanovuje zákon o rezervách. Jejich tvorba je účetním nákladem, ale není daňově uznatelným z hlediska daně z příjmů.

Mezi zákonné rezervy jsou zařazeny také rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Účetní jednotkou musí být stanovena pravidla pro tvorbu rezerv vnitropodnikovým předpisem. Rezervy jsou pravidelně podrobeny inventarizaci (dokladová inventura), při které je posuzována jejich výše a odůvodněnost. Je proto nutné vytvořit také inventární kartu rezervy, která bude obsahovat zejména účel, celkovou výši, způsob tvorby a informace o jejím čerpání. Je potřeba, aby byla účetní jednotkou vytvořena pro každou jednotlivou rezervu zvláštní analytický účet.

Aby byla rezerva zákonná, je potřeba dodržet všechny náležitosti uvedené zákonem.<sup>18</sup> Tyto podmínky jsou vymezeny pouze pro rezervy na opravy hmotného majetku definovaného v zákoně o daních z příjmů.<sup>19</sup> Tvorba rezerv musí trvat minimálně dvě zdaňovací období.

### **2.11.1 Titul tvorby rezerv**

Protože lze rezervy tvořit pouze na opravy, nelze je tvořit na údržbu, technické zhodnocení nebo pořízení majetku. Opravou je rozuměno odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení majetku do předchozího nebo provozuschopného stavu. Rezervy na opravu DHM nelze tvořit u majetku:

- určeného k likvidaci,
- u kterého se jedná o opravy, které se vyskytují pravidelně každý rok,
- u kterého jde o opravy v důsledku škody nebo jiné mimořádné události,
- jehož vlastníkem je poplatník, vůči kterému trvají účinky prohlášení o konkursu.

Osoby oprávněné k tvorbě těchto rezerv jsou poplatníci daně z příjmů:

- kteří jsou vlastníky majetku,
- jsou organizační složkou státu nebo státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu,
- jsou nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, a k opravám majetku jsou písemně zavázáni (nájemcům, kteří užívají majetek na základě jiných smluv, není tvorba zákonných rezerv přiznána).

---

<sup>18</sup> Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>19</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 26.

### 2.11.2 Způsob tvorby rezerv

Tvorbu rezerv je potřeba doložit příslušnými doklady, kterými jsou zejména plán oprav a rozpočet nákladů, který musí být doložen znaleckým posudkem, odborným odhadem účetní jednotky nebo předběžnou kalkulací nákladů dodavatele opravy. Výše tvořené rezervy může být změněna až ve zdaňovacím období, ve kterém byly rozhodné skutečnosti zjištěny (například změna cenového vývoje). Veškeré změny musí být opět doloženy novými posudky, odhady nebo kalkulacemi.<sup>20</sup>

Zákonem o rezervách je umožněno tvořit rezervy časové nebo rezervy výkonové. Časové rezervy jsou tvořeny na základě časového harmonogramu oprav. Výše rezervy tvořené za zdaňovací období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období. Do tohoto počtu není možné zahrnout zdaňovací období, ve kterém se předpokládá zahájení opravy.

Výkonové rezervy lze tvořit pouze na majetek movitý, protože jsou tvořeny v závislosti na objemu výkonu majetku. Výpočet výkonové rezervy je možné vyjádřit vzorcem 2.9.

$$\bullet \quad ZR = \frac{CN}{POV} \cdot SOV, \quad (2.9)$$

Použité zkratky:

- ZR                      zákonná rezerva,
- CN                      předpokládané celkové náklady na opravu,
- POV                    předpokládaný objem výkonu do doby zahájení opravy,
- SOV                    skutečný objem výkonů za zdaňovací období.

Pro správnost výpočtu je potřeba správně stanovit předpokládaný objem výkonu. Tento objem výkonu je potřeba stanovit za období od zahájení majetku do užívání až do okamžiku plánované opravy. Objem výkonu proto není možné stanovit až od okamžiku, kdy se poplatník rozhodl k tvorbě rezervy.

---

<sup>20</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7263-726-3. s. 134.

### 2.11.3 Další podmínky pro tvorbu zákonných rezerv

Peněžní prostředky odpovídající plné výši rezervy, je účetní jednotka povinná ukládat na samostatný účet v bance se sídlem na území České republiky či jiného členského státu Evropské unie. Účet je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv. Jejich čerpání je vázáno na stanovený účel, pro který byla rezerva tvořena.

Zákonem je dále stanovena maximální doba tvorby rezerv, která je vázána na zatřídění majetku do jednotlivých odpisových skupin podle zákona o daních z příjmů. Tento vztah je znázorněn tabulkou 2.11.1.

Tabulka 2.11.1 Vztah odpisových skupin a maximální doby tvorby rezerv

<b>Odpisová skupina</b>	<b>Maximální doba tvorby</b>
<i>2. odpisová skupina</i>	<i>3 zdaňovací období</i>
<i>3. odpisová skupina</i>	<i>6 zdaňovacích období</i>
<i>4. odpisová skupina</i>	<i>8 zdaňovacích období</i>
<i>5. odpisová skupina</i>	<i>10 zdaňovacích období</i>
<i>6. odpisová skupina</i>	<i>10 zdaňovacích období</i>

Zdroj: vlastní úprava dle § 7 odst. 9 zákona o rezervách

Zákonem je stanovena také povinnost zrušení rezervy. Tato povinnost nastává, jestliže:

- nedojde k zahájení opravy nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se zahájení předpokládalo,
- nedošlo k vyčerpání rezervy nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena.

### 2.9.4 Účtování o rezervách na opravu DHM

Tabulkou 2.11.2 je popsáno základní účtování o tvorbě, čerpání a zrušení rezerv na opravu hmotného majetku.

Tabulka 2.11.2 Účtování o rezervách

Operace	MD	D
<b>Účtování o zákonných rezervách</b>		
<i>Tvorba zákonné rezervy v prvním roce</i>	552	451
<i>Uložení peněžních prostředků na samostatný účet</i>	221.AE	221
<i>Tvorba zákonné rezervy ve druhém roce</i>	552	451
<i>Uložení peněžních prostředků na samostatný účet</i>	221.AE	221
<i>FAP za provedení opravy ve třetím roce</i>	511	321
<i>Čerpání rezervy na opravy provedené ve třetím roce</i>	451	552
<i>Převod peněžních prostředků ze zvláštního účtu</i>	221	221.AE
<i>Úhrada FAP za provedené opravy</i>	321	221
<b>Účtování o zrušení zákonné rezervy</b>		
<i>Tvorba zákonné rezervy v prvním roce</i>	552	451
<i>Uložení peněžních prostředků na samostatný účet</i>	221.AE	221
<i>Zrušení rezervy z důvodu neopodstatněnosti</i>	451	552
<i>Převod peněžních prostředků ze zvláštního účtu</i>	221	221.AE
<b>Účtování o účetních rezervách</b>		
<i>Tvorba účetní rezervy v prvním roce</i>	554	454
<i>Tvorba účetní rezervy v druhém roce</i>	554	454
<i>FAP za provedení opravy ve třetím roce</i>	511	321
<i>Čerpání rezervy na opravy provedené ve třetím roce</i>	454	554
<i>Úhrada FAP za provedené opravy</i>	321	221

Zdroj: vlastní úprava

## 2.12 Finanční leasing

Finanční leasing je definován zákonem o účetnictví jako poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku.<sup>21</sup> Daňová účinnost finančního leasingu je řešena zákonem o daních z příjmů. Pro uplatnění nájemného do základu daně je u nájemce důležité splnění následujících podmínek.<sup>22</sup>

<sup>21</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 28 odst. 3.

<sup>22</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 24 odst. 4.

- minimální doby trvání nájmu (uvedené v tabulce 2.12.1),
- vzájemného poměru kupní a zůstatkové ceny,
- zařazení majetku po skončení finančního leasingu do obchodního majetku nájemce.

Tabulka 2.12.1 Minimální doba trvání finančního leasingu

Odpisová skupina	Minimální doba trvání nájmu	Zkrácení
1	3 roky	ne
2	5 let	je možné o 6 měsíců
3	10 let	je možné o 6 měsíců
4	20 let	ne
5	30 let	ne
Nemovitosti	30 let	ne

Zdroj: vlastní úprava dle § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů

Doba nájmu je počítána ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání. Podmínka vzájemného poměru kupní a zůstatkové ceny je splněna, jestliže kupní cena majetku není vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, upravená o rovnoměrné odpisy dle zákona o daních z příjmů.<sup>23</sup> Tato podmínka však neplatí v případě, kdy by ke dni koupě byl majetek v plné výši odepsán.

Poslední podmínkou řádného ukončení finančního leasingu je přechod vlastnictví k najatému majetku od pronajímatele na nájemce. Jedná se obvykle o den následující po dni, ke kterému je nájemní vztah ukončen.

### 2.12.1 Časové rozlišení leasingu u nájemce

Náklady, které nájemci z leasingu vznikají, jsou běžně účtovány prostřednictvím účtu 518 – *ostatní náklady*. Účetní jednotka má povinnost účtovat o těchto nákladech ve formě časového rozlišení. Do nákladů běžného účetního období může být zahrnuta pouze poměrná část, která s daným obdobím časově i věcně souvisí. V případě, že je nájemné hrazeno předem lze využít účtu 381 – *náklady příštích období*. Jestliže je nájemné hrazeno pozadu, je potřeba použít účet 383 – *výdaje příštích období*.

<sup>23</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 31 odst. 1 písm. a).

Za nájemné placené předem lze označit první zvýšenou splátku. Tato první splátka podléhá časovému rozlišení pomocí účtu 381 a do nákladů na účet 518 je nutné rozpustit vždy pouze poměrnou část. Běžné měsíční splátky lze účtovat:

- u nerovnoměrných splátek prostřednictvím účtu 381, kdy se poté do nákladů poměrně rozpouští celková částka leasingu;
- u rovnoměrných splátek přímo do nákladů na účet 518, nebo také prostřednictvím účtu 381.

### **2.12.2 Řádné ukončení finančního leasingu**

Řádným ukončením finančního leasingu musí nájemce získat předmět leasingu do svého vlastnictví. Nájemci je umožněno zahrnout tento majetek do své účetní evidence obvykle v den následujícím po dni, ke kterému nájemný vztah skončil.

Účtování u nájemce je odlišné v závislosti na skutečnosti, zda majetek do svého vlastnictví přebírá:

- bezúplatně, když byl předmět nájmu pronajímatelem zcela odepsán a není požadována žádná kupní cena,
- úplatně, kdy pořizovací cena nedosahuje výše ocenění stanovené nájemcem pro zařazení majetku do dlouhodobého hmotného majetku,
- úplatně, kdy pořizovací cena dosahuje výše ocenění pro zařazení majetku do dlouhodobého hmotného majetku.

V prvním případě je majetek oceněn reprodukční pořizovací cenou a účtuje se o něm jako o dlouhodobém hmotném majetku. Takto získaný majetek se dále neodepisuje. Je totiž vykazován v nulové zůstatkové ceně jako zcela odepsaný.

V ostatních případech, kdy se jedná o úplatné nabytí majetku, je tento oceněn pořizovací cenou, která se rovná kupní ceně, navýšené o případné další vedlejší náklady s pořízením související nebo technické zhodnocení. Jestliže je pořizovací cena nižší než výše ocenění stanovená účetní jednotkou pro zařazení majetku do kategorie dlouhodobého hmotného majetku, zaúčtuje se pořízení jednorázově do spotřeby jako pořízení zásob. Pokud pořizovací cena dosahuje výše ocenění stanovené účetní jednotkou, zaúčtuje se tato operace jako pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Nájemce musí sledovat, zda v průběhu leasingu neprofinancoval některé další náklady související s finančním leasingem. Tyto náklady, které mohou mít formu vedlejších nákladů nebo technického zhodnocení, mohou převýšit limit pro zařazení majetku do kategorie dlouhodobého hmotného majetku. Pokud tyto vedlejší náklady v součtu s předem dohodnutou kupní cenou převýší limit stanovený účetní jednotkou pro zařazení majetku do kategorie DHM, nelze je účtovat rovnou do nákladů, ale po celou dobu finančního leasingu jsou vedeny na samostatných analytických účtech k dlouhodobému hmotnému majetku.

### 2.12.3 Základní účtování u nájemce

Tabulkou 2.12.2 je popsáno základní účtování časového rozlišení splátek finančního leasingu a operací týkajících se řádného ukončení finančního leasingu u nájemce.

Tabulka 2.12.2 základní účtování u nájemce

Operace	MD	D
<i>První zvýšená splátka</i>	<i>381</i>	<i>325</i>
<i>Běžné pravidelné splátky nájemného</i>	<i>518</i>	<i>325</i>
<b>Nájemné hrazené předem</b>		
<i>a) předpis splátky nájemného</i>	<i>381</i>	<i>325</i>
<i>b) část nájemného připadající na příslušné období do nákladů</i>	<i>518</i>	<i>381</i>
<b>Nájemné hrazené pozadu</b>		
<i>a) náklad připadající na běžné účetní období</i>	<i>518</i>	<i>383</i>
<i>b) předpis závazku v následujících obdobích</i>	<i>383</i>	<i>325</i>
<b>Bezplatné převzetí</b>		
<i>a) majetek oceněn v reprodukční pořizovací ceně</i>	<i>022</i>	<i>082</i>
<b>Úplatné převzetí (pořizovací cena nižší než ocenění stanovené ÚJ)</b>		
<i>a) zaúčtování rovnou do spotřeby</i>	<i>518</i>	<i>221</i>
<b>Úplatné převzetí (pořizovací cena odpovídá ocenění stanovené ÚJ)</b>		
<i>a) kupní cena majetku</i>	<i>042</i>	<i>221</i>
<i>b) zařazení majetku do DHM</i>	<i>022.AE</i>	<i>042</i>
<i>c) odpisování majetku</i>	<i>551</i>	<i>082.AE</i>

Zdroj: vlastní úprava



#### 2.12.4 Základní účtování u pronajímatele

Pronajímatel je v průběhu leasingu stále vlastníkem pronajatého majetku a účtuje o něm až do doby jeho vyřazení prodejem. Pronajímatel je také oprávněn majetek po dobu trvání leasingu odepisovat. Nájemné, které pronajímateli plyne po dobu trvání finančního leasingu, představuje výnos, který je také nutné časově rozlišovat.

Po skončení finančního leasingu pronajímatel předá hmotný majetek do vlastnictví nájemce. Bezúplatné i úplatné předání majetku se účtuje jako vyřazení dlouhodobého hmotného majetku prodejem. Základní účetní operace pronajímatele jsou znázorněny tabulkou 2.12.3.

Tabulka 2.12.3 Základní účtování u pronajímatele

Operace	MD	D
<i>Běžné pravidelné splátky nájemného</i>	<i>311</i>	<i>602</i>
<b>Nájemné hrazené předem</b>		
<i>a) předpis nájemného</i>	<i>311</i>	<i>384</i>
<i>b) část nájemného připadající na příslušné období do výnosů</i>	<i>384</i>	<i>602</i>
<b>Nájemné hrazené pozadu</b>		
<i>a) výnos připadající na běžné účetní období</i>	<i>385</i>	<i>602</i>
<i>b) předpis pohledávky následujících období</i>	<i>311</i>	<i>385</i>
<b>Bezplatné předání</b>		
<i>a) vyřazení zcela odepsaného majetku</i>	<i>082</i>	<i>022</i>
<b>Úplatné předání</b>		
<i>a) jednorázový odpis zůstatkové ceny</i>	<i>541</i>	<i>082</i>
<i>b) vyřazení majetku</i>	<i>082</i>	<i>022</i>
<i>c) faktura za prodej majetku</i>	<i>311</i>	<i>641</i>
<i>d) úhrada faktury</i>	<i>221</i>	<i>311</i>

Zdroj: vlastní úprava

#### 2.13 Inventarizace a tvorba opravných položek

Inventarizace je určena ke zjištění skutečného stavu majetku, a k porovnání zjištěného skutečného stavu se stavem zachyceným v účetnictví. Provedení inventarizace je nutné doložit ke každému rozvahovému i podrozvahovému účtu majetku inventurním soupisem

a inventarizačním zápisem.<sup>24</sup> Inventarizace je většinou prováděna k okamžiku, kdy je účetní jednotkou sestavována řádná nebo mimořádná účetní závěrka. Zákonem je povoleno i provádění průběžné inventarizace, ale pouze u majetku, který nemá stálé místo a je v soustavném pohybu. V rámci dlouhodobého hmotného majetku je prováděna fyzická inventura. S ohledem na náročnost takovéto inventury je zákonem umožněno, aby byla provedena i v delším časovém období. Fyzickou inventuru lze proto provést v průběhu posledních 4 měsíců účetního období, i v prvním měsíci následujícího účetního období.

Opravnými položkami je vyjadřováno přechodné snížení ocenění DHM k datu účetní závěrky a jsou tvořeny z důvodu věrného a pravdivého zobrazení skutečnosti. Při jejich tvorbě je potřeba vycházet z inventarizace. Jsou vytvářeny v případě, kdy skutečná hodnota majetku je nižší než jeho účetní hodnota a snížení této hodnoty není trvalého charakteru. U snížení trvalého charakteru není opravná položka tvořena, a snížení hodnoty je zaúčtováno prostřednictvím jednorázového odpisu.

Při každé inventarizaci je posuzována opodstatněnost jejich výše. Pokud není opodstatněnost jejich výše prokázána, pak je účetní jednotkou opravná položka snížena nebo zrušena rozpuštěním do nákladů. Tvorba opravných položek je sice náklad spojený s činností účetní jednotky, ale z daňového hlediska není jejich tvorba uznatelná. Způsob účtování opravných položek je znázorněn tabulkou 2.13.1.

Tabulka 2.13.1 Účtování opravných položek

<b>Operace</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
<i>Tvorba opravné položky na základě inventarizace</i>	559	09x
<i>Zrušení opravné položky na základě inventarizace</i>	09x	559

Zdroj: vlastní úprava

<sup>24</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7263-726-3. s. 143.

### 3 Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS/IFRS

Problematikou dlouhodobého majetku se v oblasti Mezinárodních účetních standardů finančního výkaznictví zabývá mnoho standardů. Jejich výčet k roku 2013, je uveden v příloze k diplomové práci. Tato kapitola se bude podrobněji věnovat standardům:

- IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení,
- IAS 36 - Znehodnocení aktiv,
- IAS 37 - Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky,
- IAS 17 - Leasingy.

#### 3.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Tento standard patří mezi ty nejdůležitější, které pokrývají oblast dlouhodobého majetku. Definuje pozemky, budovy a zařízení, zabývá se jejich uznáním v rozvaze, způsoby ocenění jak v okamžiku zaúčtování, tak i po okamžiku zaúčtování. Standard dále stanovuje účetní postupy, podle kterých by měla účetní jednotka při své činnosti postupovat.

##### 3.1.1 Rozsah působnosti standardu

Existuje však dlouhodobý majetek, na který se tento standard nevztahuje, a který je vymezen jinými standardy. Lesy, podobné obnovitelné zdroje a biologická aktiva upravuje standard *IAS 41 – Zemědělství*. Průzkum, těžba nerostů, ropy a zemního plynu spadá do působnosti standardu *IFRS 6 – Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*. Také pořízení a ocenění při pořízení dlouhodobého majetku formou finančního leasingu je upraveno jiným standardem. Tuto problematiku samostatně řeší standard *IAS 17 – Leasingy*. Standard IAS 16 se dále nezabývá majetkem, který účetní jednotka určila jako aktiva držaná k prodeji. Tato aktiva se zachycují v souladu se standardem *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti*. Standard se rovněž nevztahuje na majetek, který je pořizován za účelem investice do nemovitostí. Tento majetek je totiž upraven standardem *IAS 40 – Investice do nemovitostí*.

##### 3.1.2 Oceňování při pořízení

Pozemky, budovy a zařízení jsou jako aktivum uznány jen tehdy, jestliže splňují definici aktiv, která je uvedena v Koncepčním rámci IFRS. Jedná se tedy o hmotná aktiva,

jejichž existence je výsledkem minulých skutečností, a od kterých je očekáván jejich budoucí ekonomický užitek pro podnik. Další podmínkou je, že aktivum (náklady spojené s jeho pořízením) musí být spolehlivě měřitelné. Od těchto aktiv je dále očekáváno, že budou účetní jednotkou užívána po dobu delší než jedno období. Stejně jako u české právní úpravy není stanovena žádná peněžní hranice pro zařazení dlouhodobých aktiv do užívání. Stanovení této hranice je plně v kompetenci účetní jednotky.

Velká část položek, které účetní jednotce slouží k opravě budov a zařízení, je v účetnictví evidována jako zásoby materiálu v souladu se standardem *IAS 2 – Zásoby*. Existují také položky, u kterých je očekávána jejich použitelnost pro delší než jedno účetní období. Tyto položky, které jsou definovány jako významné náhradní díly, jsou dle standardu položkami pozemků, budov a zařízení. Toto pojetí významných náhradních dílů umožňuje účetní jednotce rozdělit aktivum na více položek, které mají odlišnou dobu použitelnosti. O každé položce je účetní jednotkou účtováno odděleně. Účetní odpisy jsou stanoveny metodou komponentního odpisování.

Jako položky pozemků, budov a zařízení jsou vykazovány také pravidelné generální prohlídky aktiv. Náklady na tyto prohlídky jsou účetní jednotkou odpisovány po dobu pravidelného cyklu těchto prohlídek.<sup>25</sup> Naopak náklady na běžnou, pravidelnou údržbu a opravy pozemků, budov a zařízení se účtují do výsledovky, jako náklady období.

---

<sup>25</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9. s. 117.

Položky pozemků, budov a zařízení jsou při prvotním uznání oceňovány pořizovacími náklady. Tyto náklady lze definovat jako cenu pořízení navýšenou o další náklady spojené s pořízením aktiva a sníženou o případné obchodní slevy. Pod pořizovací náklady lze například zařadit:

- dovozní cla a nevratné daně,
- náklady na dopravu aktiva na místo určení a jeho manipulaci,
- náklady na přípravu místa,
- náklady na instalaci a montáž,
- náklady na testování správné funkce aktiva,
- náklady na profesní specialisty.
- náklady na zaměstnanecké požitky vznikající při budování nebo pořizování položek pozemků, budov a zařízení.

Do ceny dlouhodobého majetku musí být zahrnuty také úroky z úvěru vzniklé do data zařazení majetku (pokud jsou s pořízením spojeny). Do ceny majetku jsou také zahrnuty odhadované náklady na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa, kde bylo aktivum umístěno, do původního stavu, pokud tato povinnost účetní jednotce vzniká. Při výpočtu je využíván vzorec 3.1 pro výpočet současné hodnoty.

$$\bullet \quad SH = \frac{BH}{(1+r)^n}. \quad (3.1)$$

Použité zkratky:

- |      |                   |
|------|-------------------|
| • SH | současná hodnota, |
| • BH | budoucí hodnota,  |
| • r  | úroková míra,     |
| • n  | počet období.     |

Mezi pořizovací náklady však nelze zařadit zejména:

- administrativní a režijní náklady, pokud nejsou přímo přiřaditelné k aktivu,
- počáteční provozní ztráty,
- náklady na zavedení nového produktu nebo služby (např. náklady na reklamu),
- náklady spojené s podnikáním v nové lokalitě (např. zaškolení pracovníků),
- náklady vzniklé po uvedení aktiva do užívání,
- nadměrná spotřeba materiálu a jiných položek.

Aktivum může být pořízeno také vlastní činností. V těchto případech je účetní jednotkou oceněno na úrovni vlastních nákladů. Detailněji je situace popsána standardem *IAS 2 – Zásoby*.

K pořizovanému aktivu se může vztahovat také státní dotace, která musí být zaúčtována rozvahově jako odložený výnos, nebo jako odečet při stanovení účetní hodnoty aktiva (podrobněji je situace popsána standardem *IAS 20 – Účtování státních dotací a zveřejňování státní podpory*).

Aktivace majetku je ukončena, jestliže se položka nachází na místě určení, a ve stavu způsobilém k provozu v souladu s požadavky vedení účetní jednotky.

### **3.1.3 Následné výdaje**

Stejně jako u české legislativy je standardem rozlišováno technické zhodnocení a opravy. Technické zhodnocení je vymezeno jako výdaje, které byly vynaloženy po zařazení aktiva do užívání, a které zlepšují jeho výkonnost. Předpokládá se, že podnik z nich bude mít vyšší ekonomický užitek. Výdaje na technické zhodnocení vstupují do ocenění aktiv.

Nevýznamné výdaje jsou považovány za opravy a jsou uznány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy. Jako opravy jsou uznány také výdaje vynaložené na uvedení budov do provozuschopného stavu.

### 3.1.4 Oceňování k rozvahovému dni

K datu účetní závěrky má jednotka možnost volby způsobu ocenění. Standard umožňuje použít:

- model ocenění pořizovacími náklady,
- přeceňovací model.

#### **Model ocenění pořizovacími náklady**

U modelu přecenění pořizovacími náklady jsou pozemky, budovy a zařízení vykázány v pořizovacích nákladech, snížených o kumulované odpisy (oprávky) a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Aplikace tohoto modelu je pro jeho jednoduchost velice často využívána.

#### **Přeceňovací model**

Položky pozemků budov a zařízení jsou vykázány v reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o následné oprávky a následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Důležitou podmínkou zde je, že reálná hodnota musí být spolehlivě stanovena. Reálnou hodnotou je částka, za níž může být aktivum směřeno mezi znalými a ochotnými stranami, v transakci za obvyklých podmínek.

Přeceňování by mělo být prováděno pravidelně, aby nebyla účetní hodnota významně odlišná od reálné hodnoty majetku. Jestliže u majetku dochází k častým změnám reálné hodnoty, musí být přeceňování prováděno každoročně. V ostatních případech, kdy k častým změnám nedochází, mohou být položky přeceněny jednou za tři až pět let.

Reálná hodnota pozemků a budov je obvykle definována jako tržní cena, která je stanovena kvalifikovaným znalcem. Reálnou hodnotou zařízení je obvykle tržní cena stanovená odborným odhadem. Pokud nelze tržní cenu stanovit, může být reálná hodnota určena pomocí výnosové metody nebo reprodukčních nákladů snížených o odpisy.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7. s. 110.

Účetní jednotkou je vybrán jeden z výše uvedených modelů, který pak musí být aplikován na celou třídu aktiv. Jednotlivé třídy jsou vymezeny standardem IAS 16. Patří zde:

- pozemky,
- pozemky a budovy,
- stroje,
- lodě,
- letadla,
- motorové dopravní prostředky,
- nábytek a inventář,
- kancelářské zařízení.

Jestliže je výsledkem přecenění zvýšení hodnoty aktiva, je dané zvýšení promítnuto do vlastního kapitálu, konkrétně do položky fond z přecenění. V případě, kdy bylo aktivum dříve přeceněno směrem dolů (do nákladů), je dané zvýšení promítnuto nejdříve do výnosů v rozsahu, ve kterém ruší předchozí snížení hodnoty, a teprve případný přebytek je promítnut do vlastního kapitálu v položce fond z přecenění.

Pokud je výsledkem snížení hodnoty aktiva, je vzniklý rozdíl zaúčtován do nákladů. Jestliže bylo aktivum dříve přeceněno směrem nahoru, pak je přecenění nejdříve zachyceno jako snížení vlastního kapitálu v položce fond z přecenění v rozsahu, ve kterém je zrušeno předchozí zvýšení účetní hodnoty, a teprve případný přebytek je zachycen do nákladů.

Vzniklý fond z přecenění může být převeden celý do nerozděleného zisku jen v případě vyřazení daného aktiva. Část fondu z přecenění však lze do nerozděleného zisku převádět postupně už v době používání majetku. Tato část je určena rozdílem mezi odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty aktiva a odpisy vypočtenými z původní účetní hodnoty.<sup>27</sup>

Při přecenění položek pozemků, budov nebo zařízení je nutné upravit také všechny kumulované odpisy k datu přecenění. Účetní jednotka má zde na výběr ze dvou variant, a to:

- přepoččet opravek poměrem (koeficientem),
- eliminace opravek.

---

<sup>27</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7. s. 111.



První varianta vychází z koeficientu, který je vyjádřen jako poměr reálné a účetní hodnoty aktiva. Vypočteným koeficientem jsou vynásobeny původní oprávky a tím dojde k jejich úpravě tak, že účetní hodnota po přecenění je rovna reálné hodnotě.

U druhé varianty jsou oprávky eliminovány, aby byla účetní hodnota rovna reálné hodnotě. V případě, že je reálná hodnota vyšší než původní pořizovací cena, je potřeba také navýšit hrubou hodnotu aktiva.<sup>28</sup>

### 3.1.5 Odpisování

Odpisy jsou účtovány do nákladů, jestliže nejsou součástí ocenění jiného majetku (například zásob). Předmětem odpisování je odepisovatelná částka, která je stanovena jako pořizovací cena nebo jiná částka, která pořizovací cenu nahrazuje, snižená o zbytkovou hodnotu aktiva. Zbytková hodnota je stanovena vedením účetní jednotky na základě racionálního odhadu. Je to částka, kterou by podnik v současnosti získal, kdyby se aktivum nacházelo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci jeho doby životnosti. Zbytková hodnota může být také zvýšena na účetní hodnotu aktiva, nebo dokonce nad ní. V takovém případě se aktivum přestane odpisovat, a to do doby, než zbytková hodnota opět klesne na částku nižší, než je účetní hodnota aktiva. Jestliže je zbytková hodnota aktiva nevýznamná, často je v praxi stanovena jako nulová.

Odpisování aktiva začíná okamžikem, kdy je připraveno k užívání a končí okamžikem jeho vyřazení nebo prodeje. Odpisování nemůže být přerušeno v době, kdy není aktivum používáno. Pouze u metody výkonového odpisování by se částka odpisů rovnala nule.

Pozemky a budovy jsou separátními aktivy a účtuje se o nich odděleně i v případech, kdy jsou pořízeny společně. Pozemky mají, až na pár výjimek, neomezenou životnost, a proto se neodpisují. Budovy a zařízení mají omezenou životnost a jsou proto aktivy, které se odepisují.

Standard navíc požaduje, aby byla aktiva odpisována metodou komponentního odpisování. To znamená, že každá část aktiva, jehož cena je významná k celkové pořizovací ceně, musí být odpisována samostatně. Účetní hodnota nové komponenty poté vstupuje do účetní hodnoty aktiva jako celku. Komponentní způsob odpisování umožňuje použít pro

---

<sup>28</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9. s. 125.

jednotlivé komponenty různé metody odpisování, v závislosti na odlišném způsobu opotřebení aktiva. Z důvodu povinnosti komponentního odpisování standard neumožňuje tvorbu rezerv na opravy dlouhodobého majetku. Tento komponentní přístup totiž zabezpečuje stálý dopad odpisů na výši výsledku hospodaření, a to i v těch obdobích, kdy dochází k výměně komponenty.

Odpisová metoda by měla odrážet očekávaný způsob, jakým bude podnik spotřebovávat z majetku ekonomické užitky, po dobu jeho použitelnosti. Správnost použité metody by měla být kontrolována. Jestliže dojde k významné změně v rozložení spotřeby ekonomických užitků, musí být adekvátním způsobem změněna i metoda odpisování, a to v souladu s *IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Metody, které jsou standardem povoleny, jsou shodné s metodami, které jsou umožněny používat českou legislativou, a které byly popsány v předchozí kapitole. Patří zde:

- metoda časového odpisování,
- metoda výkonového odpisování.

### 3.1.6 Vyřazení

Standardem je definována účetní hodnota položek pozemků, budov a zařízení jako částka, ve které je aktivum vykázáno ve výkazu o finanční pozici (rozvaze) po odečtení opravek a kumulovaných ztrát ze znehodnocení. Účetní hodnota aktiv je odúčtována v okamžiku jejich vyřazení, nebo když nejsou z jejich užívání nebo vyřazení očekávány žádné budoucí ekonomické užitky.

Zisk nebo ztráta vzniklá z odúčtování aktiv je vykázána v okamžiku jejich odúčtování. Pro stanovení přesného data vyřazení aktiva je potřeba vycházet ze standardu *IAS 18 – Výnosy*. Zisk ovšem není považován za výnos a proto není vykazován v tržbách, ale samostatně. Svým obsahem je totiž odlišný od výnosů z běžných aktivit účetní jednotky. Zisk nebo ztráta z této operace je určena jako rozdíl mezi čistým výnosem z vyřazení a účetní hodnotou aktiva.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7. s. 112.

## 3.2 IAS 36 – Znehodnocení aktiv

Pro dlouhodobý majetek je tento standard důležitý z hlediska vyjádření a zachycení snížení hodnoty aktiv. Standard vychází ze zásady opatrnosti. Proto je cílem tohoto standardu, aby byla aktiva vykázána v částce, která odpovídá maximálně jejich zpětně ziskatelné hodnotě.

### 3.2.1 Rozsah působnosti standardu

Standard definuje úplný výčet položek, na které se nevztahuje. Jsou jimi například:

- zásoby, které jsou řešeny standardem *IAS 2 – Zásoby*,
- aktiva vzniklá prostřednictvím smluv o zhotovení, které jsou upraveny standardem *IAS 11 – Smlouvy o zhotovení*.
- finanční aktiva, která jsou řešena standardem *IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování*,
- investice do nemovitostí dle standardu *IAS 40*, které jsou oceněny reálnou hodnotou,
- dlouhodobá aktiva, klasifikována jako aktiva držená k prodeji dle standardu *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.

### 3.2.2 Identifikace znehodnoceného aktiva

Znehodnocení aktiva (ztráta ze snížení jeho hodnoty) nastane, jestliže je jeho účetní hodnota vyšší než jeho zpětně ziskatelná částka. Ke každému rozvahovému dni má účetní jednotka zhodnotit, zda existují náznaky, že je aktivum znehodnoceno. Pokud takové náznaky skutečně existují, odhadne účetní jednotka zpětně ziskatelnou částku daného aktiva.

Při posuzování, zda takový náznak existuje, musí účetní jednotka vzít v úvahu známky o jejich možném znehodnocení. Přitom musí kalkulovat s informacemi z vnějších i vnitřních informačních zdrojů, například:

- tržní hodnota aktiva poklesla rychleji, než bylo očekáváno;
- během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v oblasti legislativního, tržního nebo technologického prostředí,
- růst tržní úrokové sazby, který měl za následek ovlivnění diskontní sazby použité pro stanovení zpětné ziskatelné částky;

- účetní hodnota aktiv jednotky je vyšší než její tržní kapitalizace,
- existují důkazy o zastarávání a fyzickém poškození aktiva,
- jsou k dispozici informace o negativních změnách, které povedou k menšímu využívání aktiva (nečinnost aktiva, ukončení činnosti, restrukturalizace činnosti, apod.),
- ekonomická výkonnost aktiva je horší, než bylo předpokládáno.

### 3.2.3 Výpočet zpětně ziskatelné částky

K výpočtu zpětně ziskatelné částky je nutné znát hodnotu z užívání aktiva a jeho reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje. Přitom zpětně ziskatelnou částkou je vyšší ze zjištěných hodnot. Pokud ovšem jedna z těchto hodnot převyšuje účetní hodnotu aktiva, znamená to, že aktivum není znehodnoceno a není proto nutné stanovit druhou hodnotu. V některých případech navíc nelze zjistit reálnou hodnotu aktiva, v takovém případě vychází účetní jednotka pouze z hodnoty užívání.

#### **Reálná hodnota snížená o náklady prodeje**

Dle standardu je nejvhodnější stanovit reálnou hodnotu jako cenu při transakci za obvyklých podmínek, upravenou o náklady prodeje. Dalším možným způsobem je vycházet z aktivního trhu a stanovit reálnou hodnotu jako tržní cenu aktiva sníženou o náklady prodeje. Přitom aktivním trhem je rozuměn trh, na kterém jsou splněny následující podmínky:

- položky, se kterými je obchodováno, jsou stejnorodé,
- obvykle je možné kdykoli najít ochotné kupující a prodávající,
- ceny jsou veřejně dostupné.

Dalším způsobem v pořadí je použití ceny poslední uskutečněné transakce, jestliže od data této poslední transakce není významný časový odstup. Pokud ovšem neexistuje žádná kupní smlouva ani aktivní trh pro dané aktivum, musí účetní jednotka vycházet z nejlepších dostupných informací. Takto musí stanovit částku, kterou by k rozvahovému dni mohla získat z prodeje aktiva po odečtení nákladů prodeje, při transakci za obvyklých podmínek a mezi znalými a ochotnými stranami. Vycházet přitom musí z nedávných transakcí uskutečněných pro podobná aktiva. Standardem jsou definovány náklady prodeje jako přírůstkové náklady přímo přiřaditelné prodeji aktiva nebo penězotvorné jednotky, s výjimkou finančních

a daňových nákladů. Za náklady prodeje jsou považovány právní náklady, poplatky nebo náklady na přemístění aktiva. Naopak do těchto nákladů nesmí být zahrnuty náklady spojené s ukončením provozu nebo jeho reorganizací.<sup>30</sup>

### **Hodnota z užívání**

Standardem je definována hodnota z užívání jako současná hodnota budoucích peněžních toků, u kterých je očekáváno, že budou získány z aktiva nebo peněžitovné jednotky. Při výpočtu hodnoty z užívání musí vzít účetní jednotka v úvahu zejména:

- odhad budoucích peněžních toků, které poplynou z aktiva,
- očekávání možných odchylek v částce nebo v časovém průběhu budoucích peněžních toků,
- časová hodnota peněz, vyjádřená diskontováním peněžních toků za použití současné tržní bezrizikové úrokové míry,
- cena za nejistotu plynoucí z aktiva,
- další možné faktory spojené s aktivem (například jeho nelikvidita, která by ovlivnila rozhodování účastníků trhu).

Z těchto faktorů plyne, že účetní jednotka musí sestavit plán peněžních toků plynoucích z daného aktiva (z užívání a samotného prodeje). Při stanovení plánu musí vycházet z racionálních a prokazatelných předpokladů, které nejlépe vystihnou ekonomické podmínky během zbývající doby použitelnosti aktiva. Účetní jednotka musí vycházet z propočtů a předpovědí schválených vedením jednotky a vyloučit odhady budoucích peněžních toků, které souvisí s budoucí restrukturalizací nebo zlepšení výkonnosti aktiva. Plán peněžních toků musí být sestaven na maximálně 5 let. Pro delší období musí vycházet z extrapolace plánů, které jsou založeny na stálé nebo klesající míře tempa růstu. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují:

- plány peněžních toků z pokračujícího užívání aktiva,
- plány peněžních výdajů, které nutně nastanou při vytváření peněžních příjmů z pokračujícího užívání aktiva (obsluha aktiva, režijní náklady přiřaditelné aktivu, apod.),
- peněžní toky při prodeji aktiva na konci jeho doby použitelnosti.

---

<sup>30</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9. s. 210.

Peněžní toky jsou odhadovány pro aktivum za jeho běžných podmínek. Nejsou proto zahrnovány peněžní toky z budoucí restrukturalizace nebo zlepšení výkonnosti aktiva. Zahrnovány nejsou také výdaje spojené s financováním aktiva. Odhadované peněžní toky jsou vyjadřovány před zdaněním.

Takto stanovené budoucí peněžní toky jsou diskontovány vhodnou úrokovou mírou, která vyjadřuje běžné tržní zhodnocení časové hodnoty peněz a bere v úvahu rizika specifická pro dané aktivum. Pokud není specifická úroková sazba pro dané aktivum k dispozici přímo z trhu, použije účetní jednotka odhad diskontní sazby.

### **3.2.4 Postup u přeceňovacího modelu dle IAS 16**

Jestliže je reálná hodnota aktiva stanovena na základě tržní hodnoty, pak jediným rozdílem mezi reálnou hodnotou aktiva a reálnou hodnotou sniženou o náklady prodeje, jsou právě přírůstkové náklady spojené s pozbytím aktiva.

Jsou-li tyto náklady prodeje zanedbatelné, zpětně získatelná částka aktiva je blízká hodnotě po přecenění dle IAS 16. Je vysoce nepravděpodobné, že takto přeceněné aktivum je aktivem se sniženou hodnotou, a proto není třeba zpětně získatelnou částku odhadovat.

Nejsou-li náklady prodeje zanedbatelné, reálná hodnota snižená o náklady prodeje je nutně menší než jeho reálná hodnota. V tomto případě se jedná o znehodnocené aktivum a účetní jednotka musí snížení hodnoty vykázat.

V případě, kdy je reálná hodnota dle standardu IAS 16 stanovena na jiném základě než je tržní hodnota, přeceněná částka se může lišit od zpětně získatelné částky. Pro určení zda se jedná o znehodnocené aktivum, použije účetní jednotka ustanovení standardu IAS 36.

### **3.2.5 Vykázání ztráty ze snížení hodnoty**

Ztráta ze snížení hodnoty aktiva je zachycena jako náklad běžného období, ve kterém byla zjištěna. Jestliže bylo aktivum dříve přeceněno směrem nahoru, zachytí se snížení nejprve oproti fondu z přecenění vztahujícímu se k tomuto aktivu a teprve zbytek hodnoty se zachytí výsledkově jako náklad běžného období. U přeceňovacího modelu dle standardu IAS 16 se ztráta ze snížení hodnoty přeceněného aktiva zaúčtuje podle tohoto standardu.

Účetní jednotka musí v neposlední řadě upravit odpisy budoucích období, a v souladu s IAS 12 musí vyčíslit příslušnou odloženou daňovou pohledávku nebo závazek.

### **3.2.6 Zrušení ztráty ze snížení hodnoty**

K rozvahovému dni jsou účetní jednotkou zjišťovány informace, zda existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty aktiva již neexistuje nebo je nižší. Pokud taková informace existuje, musí účetní jednotka stanovit zpětně získatelnou částku aktiva. Přitom musí brát v úvahu faktory, které ke zrušení ztráty vedou:

- tržní hodnota aktiva se zvýšila,
- během období nastaly významné změny s pozitivním dopadem na účetní jednotku v oblasti legislativního, tržního nebo technologického prostředí,
- klesly tržní úrokové sazby, které měly za následek ovlivnění diskontní sazby použité pro stanovení zpětné získatelné částky;
- jsou k dispozici informace o příznivých změnách, které povedou k většímu využívání aktiva,
- ekonomická výkonnost aktiva je vyšší než se předpokládalo.

Zvýšení hodnoty může být provedeno maximálně do výše účetní hodnoty aktiva, pokud by nebyla žádná ztráta v předchozích letech vykázána. Zpětné zvýšení hodnoty je vykazováno zrcadlově obráceně než při snížení hodnoty. Nutná je opět revize odpisového plánu účetní jednotky.

## **3.3 IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky**

Standardem je upraveno zachycování a vykazování rezerv, podmíněných aktiv a podmíněných závazků v účetní závěrce. Pro účely této práce byla analýza tohoto standardu zaměřena zejména na tvorbu a vykazování rezerv.

### **3.3.1 Rozsah působnosti standardu**

Standard se nezabývá účtováním a vykazováním rezerv, které se týkají finančních instrumentů oceňovaných v reálné hodnotě. Dále se nezabývá rezervami v pojišťovnictví a těmi, které jsou upraveny standardem *IFRS 4 – Pojistné smlouvy*. Standard se rovněž nevztahuje na rezervy, které jsou upraveny jinými standardy (např. *IAS 11 – Smlouvy*

*o zhotovení, IAS 12 Daně ze zisku, IAS 17 – Leasingy, IAS 19 – Zaměstnanecké požitky nebo IFRS 3 – Podnikové kombinace).*

### **3.3.2 Rozpoznání rezerv**

Rezervou je rozuměn závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší. Přičemž závazek je standardem definován jako současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a jejíž vypořádání povede k odtokům ekonomických zdrojů.

Rezerva je dle standardu zaúčtována, jestliže:

- společnost má smluvní nebo mimosmluvní závazek, který je důsledkem minulých událostí,
- je pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok prostředků přinášejících společnosti ekonomický prospěch,
- výše závazku může být spolehlivě odhadnuta.

### **3.3.1 Oceňování rezerv**

Částka, ve které bude rezerva zaúčtována, je nejlepším odhadem výdajů, které budou k vypořádání současného závazku vykazovaného k rozvahovému dni potřebné. Pro stanovení nejlepšího odhadu by měla účetní jednotka respektovat veškerá rizika a nejistoty. Rezervy je vždy vyčíslena v hodnotě před zdaněním, protože daňová problematika je upravena standardem *IAS 12 – Daně ze zisku*.

U významného dopadu časové hodnoty peněz je nutné provést diskontování budoucích výdajů na současnou hodnotu. Použitá úroková míra má odrážet veškerá specifická rizika daného závazku s výjimkou těch rizik, která již byla ve vyčíslení rezervy zahrnuta. Budoucí události se zohledňují v případě, že má účetní jednotka objektivní jistotu, že na částku nezbytnou k vypořádání budou mít vliv.

K rozvahovému dni jsou rezervy prověřovány a jejich hodnoty jsou aktualizovány. Jestliže je zjištěno, že podmínky pro tvorbu rezervy nejsou splněny, rezerva by měla být zrušena. Jestliže je při tvorbě rezerv zohledněn faktor času, roste účetní hodnota rezerv v každém období, přičemž tyto přírůstky jsou vykazovány jako výpůjční náklady.



Rezervy musí být dle standardu použity vždy pouze pro účely, na které byly vytvořeny.

### 3.4 IAS 17 – Leasingy

Prostřednictvím tohoto standardu jsou upravena pravidla pro operativní a finanční leasing. Popsáno je vykazování leasingu v účetní závěrce nájemce a také pronajímatele. Stejně jako v první kapitole bude analýza standardu zaměřena pouze na problematiku finančního leasingu. V případě, že je finanční leasing účtován podle tohoto standardu, spadá předmět leasingu pod působnost standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, který upravuje oceňování, odpisování nebo vyřazování majetku.<sup>31</sup>

#### 3.4.1 Rozsah působnosti standardu

Standard se nevztahuje na leasingy licenčních smluv na filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a podobné položky. Dále se standard nezabývá:

- leasingy k průzkumu nebo využití ložisek nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů, které jsou upravovány standardem *IFRS 6 – Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů*,
- nemovitostmi drženými nájemci nebo poskytovanými pronajímateli, které jsou oceňovány dle *IAS 40 – Investice do nemovitostí*,
- biologickými aktivy drženými nájemci nebo poskytovanými pronajímateli, které jsou oceňovány standardem *IAS 41 – Zemědělství*.

#### 3.4.3 Definice základních pojmů

**Implicitní úroková míra** leasingu je diskontní míra, která je stanovena na počátku leasingu tak, aby se souhrn minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty rovnal souhrnu reálné hodnoty pronajímaného aktiva a počátečních přímých nákladů pronajímatele.

**Přírůstková výpůjční úroková míra u nájemce** je taková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing, pokud ji takto lze stanovit. Jinak je určena jako míra, která by

---

<sup>31</sup> KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Aplikace v podnikové praxi*. 1. vyd. Praha: I.Vox, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0. s. 220.

byla vynaložena v případě, že by si nájemce vypůjčil hotovost nezbytnou pro koupi daného aktiva na stejné dlouhé období a s podobným jištěním.

**Minimální leasingové platby** jsou standardem definovány jako platby během doby trvání leasingu, které se nájemce zavázal uhradit, včetně:

- v případě nájemce – částky, které se zavázal nájemce nebo strana s nájemcem spojená uhradit, nebo
- v případě pronajímatele – zbytková hodnota, kterou se pronajímateli zavázal uhradit buď nájemce, strana s nájemcem spojená nebo nezávislá třetí strana.

U nájemce se do minimálních leasingových plateb zahrne také kupní cena aktiva na konci leasingu, pokud je výrazně nižší než reálná hodnota a je proto vysoce pravděpodobné, že nájemce ke koupi aktiva přistoupí.

**Zaručenou zbytkovou hodnotou** je dle standardu rozuměno:

- v případě nájemce ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo stranou s nájemcem spřízněnou,
- v případě pronajímatele ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo třetí stranou, která není spřízněna s pronajímatelem aktiva a je finančně schopna splnit závazky vyplývající ze záruky.

**Nezaručenou zbytkovou hodnotou** je část zbytkové hodnoty najatého aktiva, kterou nemá pronajímatel zaručenou nebo je zaručena pouze stranou spřízněnou s pronajímatelem. S touto hodnotou je potřeba počítat pouze v případech, kdy bude pronajaté aktivum vráceno pronajímateli.<sup>32</sup> Zároveň není tato částka součástí výpočtu minimálních leasingových plateb. Tato hodnota je důležitá zejména pro pronajímatele, protože je to část zbytkové hodnoty, kterou dostane od nájemce zpátky v podobě vráceného aktiva a jde tudíž o nepeněžní příjem.

**Čistá investice do leasingu** je hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu. Přitom **hrubá investice do leasingu** je součet minimálních leasingových plateb, které získá pronajímatel za dobu leasingu a nezaručené zbytkové hodnoty připadající na pronajímatele.

---

<sup>32</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9. s. 140.

**Nerealizovaný finanční výnos** u pronajímatele je rozdíl mezi hrubou investicí do leasingu a čistou investicí do leasingu.

### **3.4.2 Finanční leasing**

Finanční leasing je definován jako leasing, který umožňuje převést všechna podstatná rizika a užitky spojené s vlastnictvím majetku, přičemž není rozhodující, zda je na konci vztahu vlastnické právo převedeno. Před rozhodnutím, zda se jedná o finanční leasing, musí být účetní jednotkou nastudována podstata transakce podle smlouvy. Stejná smlouva může být pronajímatelem i nájemcem klasifikována odlišně. Výčet indikátorů, které samostatně nebo v kombinaci vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního, jsou následující:

- vlastnictví aktiva je převedeno na nájemce do konce nájemní doby,
- nájemce může po skončení leasingu aktivum zakoupit za cenu, která je podstatně nižší, než je reálná hodnota aktiva,
- sjednaná délka trvání aktiva tvoří podstatnou část ekonomické životnosti aktiva,
- na počátku leasingu je současná hodnota minimálních leasingových plateb větší nebo rovna reálné hodnotě pronajatého aktiva,
- pronajatá aktiva jsou zvláštní povahy, že pouze konkrétní nájemce je může využít bez zásadních úprav,
- nájemce nese pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu,
- zisky nebo ztráty vlivem změny reálné hodnoty připadají nájemci,
- nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.

Klasifikace leasingu se provádí na počátku leasingu, který je definován dnem uzavření leasingové smlouvy nebo termínem vázanosti stran hlavními opatřeními ujednání o leasingu, podle toho, který okamžik nastane dříve.

### **3.4.3 Finanční leasing u nájemce**

Zahájení leasingu je datum, ke kterému je nájemce oprávněn užívat předmět leasingu. Při zahájení leasingu je nájemcem uznáno aktivum a závazek v nižší z následujících částek:

- reálná hodnota pronajatého aktiva tvořená pořizovací cenou a počátečními přímými náklady,
- současná hodnota minimálních leasingových plateb, kde je jako diskontní sazba použita implicitní úroková míra u pronajímatele (nájemce ji většinou nezná) nebo přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce.

Obě tyto částky se zjišťují k počátku leasingu. Počáteční přímé náklady nájemce jsou přičteny k částce zaúčtované jako aktivum. Na počátku doby trvání leasingu je aktivum a závazek z budoucích plateb zaúčtováno ve stejných částkách s výjimkou zmíněných počátečních přímých nákladů nájemce. Počáteční přímé náklady jsou přímo přiřaditelné k sjednávání a uzavření leasingu (např. náklady na uzavření smlouvy).

Leasingové splátky jsou rozděleny mezi splátku závazku a finanční náklady. Splátka závazku je zachycena jako snížení dlouhodobého nesplaceného závazku. Finanční náklady jsou alokovány tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajícího zůstatku závazku. Částka úroku v jednotlivých obdobích je násobek úrokové míry a zbývajícího nesplaceného závazku z leasingu.

U finančního leasingu vznikají v každém účetním období náklady na odpisy i náklady finančního charakteru. Při odpisování musí být vycházeno ze stejných postupů, které jsou uplatňovány u vlastního majetku. Jestliže neexistuje dostatečná jistota, že nájemce aktivum na konci doby trvání leasingu získá, musí být toto plně odepsáno během doby trvání leasingu nebo doby použitelnosti, podle toho, která doba je kratší.

#### **3.4.4 Finanční leasing u pronajímatele**

Pronajímatel na počátku doby leasingu přestává ve své rozvaze vykazovat aktivum, které je předmětem leasingu, jako vlastní majetek a uzná toto aktivum jako pohledávku v částce, která se rovná čisté investici do leasingu. S pohledávkou je u pronajímatele zacházeno jako se splátkami jistiny a finančními výnosy. Úroky se účtují do výnosů pronajímatele na základě modelu, který odráží konstantní periodickou míru návratnosti čisté nesplacené investice do leasingu. Velikost úroku za dané období je dána násobkem zvolené úrokové míry a aktuální výše nesplacené čisté investice. Rozdílem mezi hodnotou pravidelné leasingové platby a vypočtenou výší úroku je hodnota, která snižuje čistou pohledávku za dané období.

U finančního leasingu, mimo leasingů poskytovaných výrobcí a obchodníky, jsou počáteční přímé náklady zahrnovány do počátečního ocenění pohledávek z finančního leasingu a tím snižují hodnotu výnosů za dobu trvání leasingu. Náklady výrobců a obchodníků na sjednání leasingu jsou z definice počátečních přímých nákladů vyloučeny a jsou vykazovány jako náklad běžného období. Leasingové platby jsou účtovány proti hrubé investici do leasingu jako snížení jistiny i nerealizovaného finančního výnosu z leasingu.

Odhad nezaručené zbytkové hodnoty je potřeba v průběhu leasingu sledovat a pravidelně revidovat. V případě snížení hodnoty odhadu je revidováno rozložení výnosů za dobu trvání leasingu a zaúčtováno jakékoli snížení již časově rozlišených výnosů.

Výrobci nebo obchodníky, kteří jsou pronajímateli, je zisk nebo ztráta z prodeje zaúčtována podle postupů používaných pro přímé prodeje. Finanční leasing u výrobců nebo obchodníků vede ke vzniku dvou druhů výnosů:

- výnosu z prodeje,
- finančnímu výnosu po dobu trvání leasingu.

Výnosem z prodeje je reálná hodnota aktiva nebo současná hodnota minimálních leasingových plateb vypočtená pomocí tržní úrokové míry, podle toho, která hodnota je nižší. Náklad na prodej je představována pořizovací cenou nebo účetní hodnotou předmětu pronájmu po odečtení nezaručené zbytkové hodnoty. Rozdíl mezi výnosem a nákladem z prodeje je ziskem z prodeje. Ostatní náklady vynaložené v souvislosti se vznikem smlouvy, jsou vykazovány jako náklady období, kdy došlo k zahájení pronájmu.

Výrobci nebo obchodníci často udávají uměle nízké úrokové míry, aby přilákali zákazníky. Použití uměle nízké úrokové míry má za následek zaúčtování nadměrné části celkového výnosu v době prodeje. V takovém případě je zisk omezen výší zisku, kterého by bylo dosaženo při použití tržní úrokové míry.

## 4 Praktická aplikace

Poznatky získané analýzou českých a mezinárodních předpisů budou v této části aplikovány pro tvorbu praktických příkladů vztahujících se k fiktivní firmě Papírny, a.s. Prostřednictvím těchto řešených příkladů chci posoudit vliv odlišných přístupů obou právních úprav na vykazované informace v rozvaze a zejména ve výkazu zisku a ztráty. Dále chci také odhalit oblasti, které způsobují největší změny ve vykazovaných hodnotách.

Firma Papírny, a.s. se zabývá zpracováním dřeva a výrobou kancelářských a školních potřeb, obalů, papírových krabic a kartónů. Pro svou činnost využívá výrobní halu, mnoho výrobních zařízení a automobily k přepravě vyrobených výrobků. Ve vlastnictví má od roku 2008 také budovu, která je určena k pronajímání.

### 4.1 Pořízení řezačky papírů

V lednu 2012 byla pořízena nová řezačka papírů. Pro nákup tohoto zařízení v hodnotě 900.000 Kč byl účetní jednotkou na začátku roku zřízen účelový úvěr ve výši 900.000 Kč. Poplatek za uzavření úvěru činil 5.000 Kč. Celková hodnota úvěru byla stanovena na 905.000 Kč. Úvěr byl splácen 12 měsíců. Splátky probíhaly vždy ke konci měsíce v hodnotě 80.000 Kč. Měsíční úroková míra byla stanovena ve výši 1,0071 %.

Dle zvláštního zákona musí společnost na konci životnosti zařízení demontovat a místo dotčené jeho provozem rekultivovat. V této souvislosti bylo účetní jednotkou odhadnuto, že náklady na rekultivaci budou činit 120.000 Kč. Bezriziková úroková míra byla stanovena ve výši 5 %.

V souvislosti s pořízením byly dále vynaloženy následující náklady na pořízení výrobního zařízení:

- |                             |            |
|-----------------------------|------------|
| • doprava zařízení          | 12.000 Kč, |
| • náklady na přípravu místa | 60.000 Kč, |
| • montáž zařízení           | 45.000 Kč. |

Výrobcem stanovená doba životnosti výrobního zařízení je 10 let. Do provozu bylo uvedeno 1. dubna 2012.

#### 4.1.1 Postup dle české legislativy

Účetní jednotka, která se řídí českou legislativou, se může rozhodnout, zda úrokové náklady do ocenění majetku zahrne nebo ne.<sup>33</sup> V tomto případě bylo rozhodnuto o nezařazení těchto nákladů do ocenění majetku. Do pořizovací ceny zařízení však musí být zařazen poplatek za uzavření úvěru v hodnotě 5.000 Kč.

Náklady na biologickou rekultivaci nelze dle české právní úpravy zahrnout do pořizovací ceny výrobního zařízení.<sup>34</sup> Bylo rozhodnuto, že na tyto budoucí výdaje bude tvořena rezerva. Tvorba této nedaňové rezervy je popsána tabulkou 4.1.1.

Tab. 4.1.1 Tvorba rezervy na rekultivaci

Rok	Tvorba	Zůstatek
	v Kč	
2012	12.000	12.000
2013	12.000	24.000
2014	12.000	36.000
2015	12.000	48.000
2016	12.000	60.000
2017	12.000	72.000
2018	12.000	84.000
2019	12.000	96.000
2020	12.000	108.000
2021	12.000	120.000

Zdroj: vlastní úprava

Dalšími vedlejšími náklady dle § 24 odst. 1 Vyhlášky, jsou náklady na dopravu v hodnotě 12.000 Kč, náklady na přípravu místa ve výši 60.000 Kč a náklady na montáž zařízení v hodnotě 45.000 Kč. Majetek bude zařazen do užívání v pořizovací ceně 1.022.000 Kč.

Zařízení bylo po celých deset let odpisováno lineární metodou. Roční výše účetních odpisů, která každým rokem ovlivní provozní výsledek hospodaření, byla vypočtena na 102.200 Kč.

<sup>33</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 47 odst. 1.

<sup>34</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů § 47 odst. 2.

#### 4.1.2 Postup dle IAS/IFRS

Standardem IAS 16 je požadováno, aby byly do pořizovací ceny zahrnuty také úroky z úvěru vzniklé od pořízení do data zařazení majetku do užívání. K vyčíslení těchto úroků musí účetní jednotka postupovat metodou efektivní úrokové míry. Pro stanovení výše výpůjčních nákladů zařazených do pořizovací ceny majetku, byla účetní jednotkou vyhotovena tabulka 4.1.2.

Tab. 4.1.2 Stanovení výše výpůjčních nákladů

Datum	Platba	Úrok	Snížení závazku	Závazek
	v Kč			
1.1.	5.000	0	5.000	900.000
31.1.	80.000	9.064	70.936	829.064
28.2.	80.000	8.350	71.650	757.414
31.3.	80.000	7.628	72.372	685.042
30.4.	80.000	6.899	73.101	611.942
31.5.	80.000	6.163	73.837	538.105
30.6.	80.000	5.419	74.581	463.524
31.7.	80.000	4.668	75.332	388.193
31.8.	80.000	3.910	76.090	312.102
30.9.	80.000	3.143	76.857	235.246
31.10.	80.000	2.369	77.631	157.615
30.11.	80.000	1.587	78.413	79.202
31.12.	80.000	798	79.202	0

Zdroj: vlastní úprava

Dle stanovených hodnot, byly do doby zařazení aktiva do užívání vyčísleny úrokové náklady v hodnotě 25.042 Kč. Do pořizovací ceny majetku bude dále zahrnuta i poměrná část poplatku za zřízení úvěru, a to v hodnotě 1.250 Kč.

Standardem je dále požadováno, aby byly do pořizovací ceny zařazeny také náklady na uvedení místa do původního stavu. Způsob výpočtu je vyjádřen následujícím vzorcem 4.1 pro vyčíslení současné hodnoty. Částka, která bude zahrnuta do pořizovací ceny majetku, činí 73.670 Kč. Splněny byly také podmínky standardu IAS 37 pro tvorbu rezervy. Účetní jednotka totiž má současný smluvní závazek, který je důsledkem minulých operací. Odtok



prostředků přinášejících ekonomický prospěch je rovněž pravděpodobný a podmínka o spolehlivém odhadu částky byla také splněna. Tvorba rezervy je vyjádřena tabulkou 4.1.3.

$$\bullet \quad SH = \frac{120000}{(1+0,05)^{10}} = 73.670 \text{ Kč.} \quad (4.1)$$

Tab. 4.1.3 Tvorba rezervy na rekultivaci dle IAS 37

<b>Rok</b>	<b>Počáteční stav</b>	<b>Úrok</b>	<b>Konečný stav</b>
	<b>v Kč</b>		
2012	73.670	3.684	77.354
2013	77.354	3.868	81.222
2014	81.222	4.061	85.283
2015	85.283	4.264	89.547
2016	89.547	4.477	94.024
2017	94.024	4.701	98.725
2018	98.725	4.936	103.661
2019	103.661	5.183	108.844
2020	108.844	5.442	114.286
2021	114.286	5.714	120.000

Zdroj: vlastní úprava

Celková pořizovací cena bude obsahovat cenu pořízení samotného zařízení a další náklady spojené s jeho pořízením. Pořizovací náklady jsou zde tvořeny dopravou zařízení, přípravou místa, montáží, výpůjčními náklady, poměrnou částí poplatku a náklady na uvedení místa do původního stavu. Výrobní zařízení bude účetní jednotkou zařazeno do užívání v hodnotě 1.116.962 Kč.

Z takto zjištěné pořizovací ceny byly vypočteny rovnoměrné účetní odpisy ve výši 111.696 Kč, které byly zaúčtovány do nákladů v průběhu životnosti zařízení.

#### 4.1.3 Vliv na vykazování

Kromě rozdílu ve výpočtu celkové pořizovací ceny zařízení byly rozpoznány i rozdíly ve tvorbě rezervy na rekultivaci. Mezinárodní standardy, na rozdíl od českých předpisů, umožňují vytvořit v prvním roce vyšší hodnotu rezervy tím, že vstupuje do pořizovací ceny majetku. Tato rezerva je postupně navyšována prostřednictvím úroků až do cílové hodnoty. Tím jsou náklady rozděleny jak do provozního výsledku hospodaření, kam vstupují ve formě

odpisů, tak také do finančního výsledku hospodaření, kde jsou vykazovány ve formě úroků. V české legislativě jsou náklady na tvorbu rezervy začleněny jen do provozního výsledku hospodaření.

Účetní jednotka účtující podle českých předpisů vykáže ve své rozvaze nižší vstupní cenu tohoto majetku na straně aktiv. Tento rozdíl je pak důsledkem nižších odpisů, které budou v průběhu životnosti aktiva vykazovány ve výkazu zisku a ztráty. V českém účetnictví budou vykázány roční odpisy ve výši 102.200 Kč, dle mezinárodních standardů pak v hodnotě 111.696 Kč. Provozní náklady v českém účetnictví budou nakonec vykazovány ve vyšší částce, protože zde budou zahrnuty náklady na tvorbu rezervy ve výši 12.000 Kč ročně.

Zmíněný rozdíl ve vstupní ceně je zapříčiněn zejména nezahrnutím výpůjčních nákladů do doby zařazení aktiva do užívání ve výši 25.042 Kč a nákladů na rekultivaci v hodnotě 73.670 Kč. Menšinový vliv pak měl poplatek za zřízení účelového úvěru. Českou legislativou je požadováno zahrnout poplatek v plné výši 5.000 Kč, kdežto dle mezinárodních standardů je povoleno zahrnout pouze poměrnou část ve výši 1.250 Kč.

Tab. 4.1.4 Vliv na výkaz zisku a ztráty v jednotlivých letech

Rok	Náklady ČL		Náklady IAS/IFRS	
	Provozní	Finanční	Provozní	Finanční
2012	114.200	60.000	111.696	42.392
2013	114.200	0	111.696	3.868
2014	114.200	0	111.696	4.061
2015	114.200	0	111.696	4.264
2016	114.200	0	111.696	4.477
2017	114.200	0	111.696	4.701
2018	114.200	0	111.696	4.936
2019	114.200	0	111.696	5.183
2020	114.200	0	111.696	5.442
2021	114.200	0	111.698	5.714
Celkem	1.142.000	60.000	1.116.962	85.038

Zdroj: vlastní úprava

V konečném důsledku zaúčtuje účetní jednotka do nákladů stejnou částku v hodnotě 1.202.000 Kč. Rozdíl ovšem pramení v rozložení nákladů v průběhu účetních období. Dle

zjištěných výsledků zajistí použití mezinárodních standardů rovnoměrnější rozložení provozních nákladů v průběhu užívání aktiva, jak je možné zjistit z tabulky 4.1.4.

## 4.2 Pořízení papírenského stroje

V roce 2012 byl podnikem také nakoupen nový stroj na výrobu papíru. Samotné výrobní zařízení bylo pořízeno za 2.000.000 Kč. V souvislosti s pořízením podnik zaznamenal ještě další související náklady:

- |                       |            |
|-----------------------|------------|
| • doprava zařízení    | 20.000 Kč, |
| • montáž zařízení     | 30.000 Kč, |
| • celní náklady       | 50.000 Kč, |
| • školení zaměstnanců | 15.000 Kč. |

Účetní jednotkou byla na zařízení identifikována významná komponenta, kterou je mechanický mlýn papírové vlákniny. Cena této komponenty byla stanovena na 600.000 Kč. Životnost výrobního zařízení je 12 let, ovšem životnost komponenty je pouze 6 let. Pořizovací cena identické vyměňované komponenty v sedmém roce nakonec činila 615.000 Kč.

Jelikož bude účetní jednotka zařízení využívat po celou dobu rovnoměrně, byla zvolena lineární metoda účetního odpisování. Dále je předpokládáno, že zbytková hodnota zařízení na konci životnosti bude zcela nevýznamná, proto byla účetní jednotkou stanovena jako nulová.

### 4.2.1 Postup dle české legislativy

Českou legislativou je umožněno odpisování komponentní metodou, ale protože zatím není tato metoda v daňové legislativě akceptována, rozhodla se účetní jednotka, že bude zařízení odpisováno jako celek.

Pořizovací cena majetku je tvořena cenou pořízení ve výši 2.000.000 Kč a také vedlejšími pořizovacími náklady tvořených dopravou ve výši 20.000 Kč, montáží za 30.000 Kč a clem v hodnotě 50.000 Kč. Celková pořizovací cena, ve které je majetek zařazen do užívání činí 2.100.000 Kč.

Protože proběhne nákladná výměna komponenty, bylo rozhodnuto o tvorbě zákonné rezervy na opravu dlouhodobého majetku. Stroje pro výrobu papíru jsou zařazeny do

3. odpisové skupiny. Z toho důvodu může účetní jednotka tvořit zákonnou rezervu pro potřebných 6 zdaňovacích období. Tabulkou 4.2.1 je znázorněn způsob tvorby této rezervy.

Tab. 4.2.1 Tvorba rezervy na výměnu komponenty

Rok	Tvorba rezervy	Čerpání rezervy	Zůstatek na účtu
	v Kč		
2012	100.000	0	100.000
2013	100.000	0	200.000
2014	100.000	0	300.000
2015	100.000	0	400.000
2016	100.000	0	500.000
2017	100.000	0	600.000
2018	0	600.000	0

Zdroj: vlastní úprava

Účetní jednotkou byla pro zařízení zvolena metoda rovnoměrného odpisování, která vyjadřuje rovnoměrné opotřebení majetku v průběhu doby životnosti. Tabulkou 4.2.2 je vyjádřeno odpisování majetku v jednotlivých letech užívání.

Tab. 4.2.2 Odpisy výrobního zařízení

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
	v Kč		
2012	175.000	175.000	1.925.000
2013	175.000	350.000	1.750.000
2014	175.000	525.000	1.575.000
2015	175.000	700.000	1.400.000
2016	175.000	875.000	1.225.000
2017	175.000	1.050.000	1.050.000
2018	175.000	1.225.000	875.000
2019	175.000	1.400.000	700.000
2020	175.000	1.575.000	525.000
2021	175.000	1.750.000	350.000
2022	175.000	1.925.000	175.000
2023	175.000	2.100.000	0

Zdroj: vlastní úprava

#### 4.2.2 Postup dle IAS/IFRS

V případě, kdy je účetní jednotkou identifikována významná komponenta, požaduje standard použití metody komponentního odpisování. Na tuto komponentu byla použita, stejně jako na celé zařízení, metoda lineárního odpisování. Vytvoření rezervy na výměnu komponenty není standardem povoleno, jelikož je tato problematika řešena právě prostřednictvím komponentního odpisování. Prostřednictvím tabulek 4.2.3 a 4.2.4 je vyjádřeno oddělené odpisování komponenty a zbytku zařízení v průběhu doby životnosti.

Tabulka 4.2.3 Odpisování komponenty

<b>Mlýn papírové vlákniny (komponenta)</b>			
<b>Rok</b>	<b>Odpis</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Zůstatková cena</b>
	<b>v Kč</b>		
<i>2012</i>	<i>100.000</i>	<i>100.000</i>	<i>500.000</i>
<i>2013</i>	<i>100.000</i>	<i>200.000</i>	<i>400.000</i>
<i>2014</i>	<i>100.000</i>	<i>300.000</i>	<i>300.000</i>
<i>2015</i>	<i>100.000</i>	<i>400.000</i>	<i>200.000</i>
<i>2016</i>	<i>100.000</i>	<i>500.000</i>	<i>100.000</i>
<i>2017</i>	<i>100.000</i>	<i>600.000</i>	<i>0</i>
<i>2018</i>	<i>102.500</i>	<i>102.500</i>	<i>512.500</i>
<i>2019</i>	<i>102.500</i>	<i>205.000</i>	<i>410.000</i>
<i>2020</i>	<i>102.500</i>	<i>307.500</i>	<i>307.500</i>
<i>2021</i>	<i>102.500</i>	<i>410.000</i>	<i>205.000</i>
<i>2022</i>	<i>102.500</i>	<i>512.500</i>	<i>102.500</i>
<i>2023</i>	<i>102.500</i>	<i>615.000</i>	<i>0</i>

Zdroj: vlastní úprava

Tab. 4.2.4 Odpisování zbytku zařízení

<b>Zbytek zařízení</b>			
<b>Rok</b>	<b>Odpis</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Zůstatková cena</b>
	<b>v Kč</b>		
<i>2012</i>	<i>125.000</i>	<i>125.000</i>	<i>1.375.000</i>
<i>2013</i>	<i>125.000</i>	<i>250.000</i>	<i>1.250.000</i>
<i>2014</i>	<i>125.000</i>	<i>375.000</i>	<i>1.125.000</i>
<i>2015</i>	<i>125.000</i>	<i>500.000</i>	<i>1.000.000</i>
<i>2016</i>	<i>125.000</i>	<i>625.000</i>	<i>875.000</i>
<i>2017</i>	<i>125.000</i>	<i>750.000</i>	<i>750.000</i>
<i>2018</i>	<i>125.000</i>	<i>875.000</i>	<i>625.000</i>
<i>2019</i>	<i>125.000</i>	<i>1.000.000</i>	<i>500.000</i>
<i>2020</i>	<i>125.000</i>	<i>1.125.000</i>	<i>375.000</i>
<i>2021</i>	<i>125.000</i>	<i>1.250.000</i>	<i>250.000</i>
<i>2022</i>	<i>125.000</i>	<i>1.375.000</i>	<i>125.000</i>
<i>2023</i>	<i>125.000</i>	<i>1.500.000</i>	<i>0</i>

Zdroj: vlastní úprava

Následující tabulkou 4.2.5 je sjednoceno odpisování komponenty a zbytku zařízení. Jejich sloučením účetní jednotka získá lepší přehled o celkových nákladech vynaložených v průběhu životnosti aktiva. Tyto náklady jsou vyjádřeny odpisy v jednotlivých letech. V roce výměny komponenty je k dosavadní výši opravěk přičten odpis daného roku a odečtena vstupní cena vyřazeného aktiva. Od zůstatkové ceny je v roce výměny odečten odpis daného roku a přičtena vstupní cena nově pořízené komponenty.

Tab. 4.2.5 Sjedenocené odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
	v Kč		
2012	225.000	225.000	1.875.000
2013	225.000	450.000	1.650.000
2014	225.000	675.000	1.425.000
2015	225.000	900.000	1.200.000
2016	225.000	1.125.000	975.000
2017	225.000	1.350.000	750.000
2018	227.500	977.500	1.137.500
2019	227.500	1.205.000	910.000
2020	227.500	1.432.000	682.000
2021	227.500	1.660.000	455.000
2022	227.500	1.887.500	227.500
2023	227.500	2.115.000	0

Zdroj: vlastní úprava

#### 4.2.3 Vliv na vykazování

V české úpravě byly prostřednictvím rezervy rovnoměrněji rozloženy náklady v jednotlivých účetních obdobích. Splněním všech podmínek daných zákonem o rezervách jsou navíc tyto náklady daňově uznatelné a tím sníží účetní jednotce v daných letech základ pro výpočet daně z příjmů. Rozložení nákladů ve výkazu zisku a ztráty je znázorněno tabulkou 4.2.6. Je patrné, že vytvořením rezervy bylo zabráněno skokovému zvýšení nákladů v sedmém roce. Bez rezervy by byla oprava zaúčtována jednorázově do nákladů v běžném účetním období. Tvorbou rezervy byly rozloženy náklady na opravu do období, kdy byla komponenta využívána.

Tab. 4.2.6 Rozložení nákladů ve výkazu zisku a ztráty

Rok	Náklady ČL		Náklady IAS/IFRS
	bez rezervy	s rezervou	
2012	175.000	275.000	225.000
2013	175.000	275.000	225.000
2014	175.000	275.000	225.000
2015	175.000	275.000	225.000
2016	175.000	275.000	225.000
2017	175.000	275.000	225.000
2018	<b>790.000</b>	190.000	227.500
2019	175.000	175.000	227.500
2020	175.000	175.000	227.500
2021	175.000	175.000	227.500
2022	175.000	175.000	227.500
2023	175.000	175.000	227.500

Zdroj: vlastní úprava

Z výše uvedeného bylo také zjištěno, že komponentní odpisování dokáže rozložit náklady ještě lépe, než použití zákonných rezerv dle českých předpisů. Uplatněním této metody nevzniknou v nákladech žádné větší rozdíly, jaké jsou možné vidět u české úpravy. Díky metodě komponentního odpisování vznikl také rozdíl ve výši odpisů. V české legislativě byly vykázány odpisy v hodnotě 175.000 Kč, kdežto dle mezinárodních standardů byly odpisy vypočteny v hodnotě 225.000 Kč a 227.500 Kč.

I když byly odpisy stanovené dle české legislativy nižší, vykáže účetní jednotka v prvních šesti letech vyšší celkové náklady než účetní jednotka, která se řídí mezinárodními standardy. Toto zvýšení je dáno tvorbou rezervy na výměnu komponenty v roce 2018.

Komponentní odpisování v české legislativě zatím není dostatečně zapracováno. K přiblížení českých předpisů s mezinárodními účetními standardy je zapotřebí dořešit hlavně daňovou akceptaci komponentního odpisování. Zákon o dani z příjmů v současnosti komponentní odpisování pro daňové účely vůbec neakceptuje. Při stanovení základu daně podle českých předpisů proto musí účetní jednotka vyloučit veškeré vlivy vzniklé použitím této účetní odpisové metody.



### 4.3 Dodávkový automobil

Pro rozvoz svých produktů používá účetní jednotka od roku 2012 dodávkový automobil. Jeho pořizovací cena byla stanovena na 1.220.000 Kč. Automobil bude účetní jednotkou využíván 4 roky, začátkem roku 2016 bude z užívání vyřazen a nahrazen novým. Odhadovaná zbytková hodnota ojetého automobilu činí 32.000 Kč.

Odpisy tohoto automobilu byly vypočteny pomocí výkonové metody. Pro stanovení výkonových odpisů bylo účetní jednotkou předpokládáno, že vozidlo za dobu užívání najede 360.000 km. Ve sledovaných obdobích byly tachometrem naměřeny následující hodnoty:

- 2012 88.000 km,
- 2013 96.000 km,
- 2014 102.000 km,
- 2015 80.000 km.

Pro zjištění výkonových odpisů byly vypočteny následující odpisové koeficienty:

- $\text{koeficient při uplatnění zbytkové hodnoty} = \frac{1220000 - 32000}{360000} = 3,3, \quad (4.2)$

- $\text{koeficient bez uplatnění zbytkové hodnoty} = \frac{1220000}{360000} = 3,39. \quad (4.3)$

#### 4.3.1 Postup dle české legislativy

Řešení české legislativy vychází z vyhlášky<sup>35</sup>, dle které účetní jednotka může při odpisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu. Zákon však tuto metodu povinně neukládá, proto je využití této metody právem účetní jednotky, nikoli její povinností. V tomto případě nebyla účetní jednotkou zbytková hodnota stanovena. Výše výkonových odpisů při neuplatnění zbytkové hodnoty je znázorněna tabulkou 4.3.1.

---

<sup>35</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, §56 odst. 3.

Tab. 4.3.1 Účetní odpisy bez uplatnění zbytkové hodnoty

<b>Rok</b>	<b>Odpis</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Zůstatková cena</b>
	<b>v Kč</b>		
<i>2012</i>	<i>298.320</i>	<i>298.320</i>	<i>921.680</i>
<i>2013</i>	<i>325.440</i>	<i>623.760</i>	<i>596.240</i>
<i>2014</i>	<i>345.780</i>	<i>969.540</i>	<i>250.460</i>
<i>2015</i>	<i>250.460</i>	<i>1.220.000</i>	<i>0</i>

Zdroj: vlastní úprava

#### 4.3.2 Postup dle IAS/IFRS

Standard IAS 16 ukládá účetní jednotce povinnost uplatnění zbytkové hodnoty aktiva. Jejím uplatněním je v tomto případě vstupní cena pro odpisování stanovena ve výši 1.188.000 Kč. Výpočet odpisů za dobu užívání automobilu je znázorněn tabulkou 4.3.2.

Tab. 4.3.2 Účetní odpisy s uplatněním zbytkové hodnoty

<b>Rok</b>	<b>Odpis</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Zůstatková cena</b>
	<b>v Kč</b>		
<i>2012</i>	<i>290.400</i>	<i>290.400</i>	<i>897.600</i>
<i>2013</i>	<i>316.800</i>	<i>607.200</i>	<i>580.800</i>
<i>2014</i>	<i>336.600</i>	<i>943.800</i>	<i>244.200</i>
<i>2015</i>	<i>244.200</i>	<i>1.188.000</i>	<i>0</i>

Zdroj: vlastní úprava

#### 4.3.3 Vliv na vykazování

Neuplatněním zbytkové hodnoty v české účetní jednotce, se v roce prodeje nevyskytne náklad na vyřazení majetku. Proto je do výsledku hospodaření zařazen pouze výnos ve výši 32.000 Kč. S ohledem na zásadu věrného a poctivého zobrazení je vhodné, aby byla zbytková hodnota účetní jednotkou dobrovolně stanovena a tím byl zrovnoměrněn výsledek hospodaření účetních období. Jejím neuplatněním totiž dochází ke zkreslení výsledku hospodaření v jednotlivých letech odpisování.

Použitím zbytkové hodnoty dle standardu je docíleno zrovnoměrnění výsledku hospodaření. Je totiž zabráněno skokovému zvýšení výsledku hospodaření v roce vyřazení

o 32.000 Kč, jak lze rozpoznat z tabulky 4.3.3. Zároveň je zabráněno vykazování nadhodnocených odpisů v jednotlivých letech.

Tab. 4.3.3 Vliv na výkaz zisku a ztráty

<b>Výkaz zisku a ztráty (v Kč)</b>			
<b>Česká legislativa</b>			
<b>Rok</b>	<b>Výnosy</b>	<b>Náklady</b>	<b>Výsledek</b>
2012	0	298.320	-298.320
2013	0	325.440	-325.440
2014	0	345.780	-345.780
2015	0	250.460	-250.460
2016	32.000	0	32.000
<b>IAS/IFRS</b>			
2012	0	290.400	-290.400
2013	0	316.800	-316.800
2014	0	336.600	-336.600
2015	0	244.200	-244.200
2016	32.000	32.000	0

Zdroj: vlastní úprava

Uplatnění zbytkové hodnoty by mělo být pro české účetní jednotky povinné. Vyhláška se sice odvolává na zásadu významnosti, která by měla zabránit neuplatnění zbytkové hodnoty u vyšších částek, ovšem i nevykázání hodnot menších rozměrů vede k určitému znehodnocení účetních výkazů. Zároveň aktuální znění vyhlášky nepřímou naznačuje, že účetní zásady významnosti a věrného a poctivého zobrazení nemusí být uplatněny. Mezinárodní standardy jsou v tomto ohledu podstatně přísnější a zbytková hodnota zde musí být uplatněna povinně i v případech, kdy nabývá záporných hodnot.

#### 4.4 Pořízení nového automobilu finančním leasingem

Účetní jednotka uzavřela leasingovou smlouvu na leasing automobilu. Doba pronájmu trvala 5 let. Pronájem byl rozdělen do dvaceti kvartálních splátek po 29.400 Kč. Splátky probíhaly vždy k prvnímu dni prvního měsíce kvartálního období. Na začátku leasingu proběhla také první zvýšená splátka ve výši 210.000 Kč. Poplatek za uzavření leasingové smlouvy byl stanoven na 5.000 Kč. Po skončení pronájmu došlo k převodu vlastnických práv

z pronajímatele na nájemce. Odkupní cena byla stanovena ve výši 1.000 Kč. Implicitní úroková míra byla na počátku leasingu stanovena ve výši 8,10 %. Pořizovací cena automobilu činí 700.000 Kč. Současná hodnota leasingových splátek byla stanovena na 706.033 Kč. Životnost automobilu byla účetní jednotkou odhadnuta na 7 let. Ve smlouvě bylo dále stanoveno, že v případě zrušení leasingu ponese nájemce pronajímatelovy ztráty.

#### 4.4.1 Postup dle české legislativy

Leasing byl účetní jednotkou klasifikován jako finanční, protože po ukončení leasingu dochází k přechodu vlastnictví předmětu leasingu na nájemce. V případě poplatku za zřízení účtu má účetní jednotka podle významnosti částky na výběr, jestli bude zaúčtována rovnou do nákladů, nebo časově rozlišena. V našem případě bylo rozhodnuto o časovém rozlišení této částky prostřednictvím nákladů příštích období. Aplikace časového rozlišení je však povinná u první zvýšené splátky, která byla stanovena na 210.000 Kč. Protože probíhaly zbylé platby rovnoměrně, byly zaúčtovány do nákladů v období, ve kterém o nich bylo účtováno. Přehled všech plateb a výše uznaných nákladů v jednotlivých kvartálech je zobrazen tabulkou 4.4.1.

Tab. 4.4.1 Průběh finančního leasingu u nájemce

	<b>Splátka</b>	<b>Poplatek</b>	<b>Akontace</b>	<b>Celkem</b>
<b>Kvartál</b>	<b>v Kč</b>			
<i>1</i>	<i>29.400</i>	<i>250</i>	<i>10.500</i>	<i>40.150</i>
<i>2</i>	<i>29.400</i>	<i>250</i>	<i>10.500</i>	<i>40.150</i>
<i>3</i>	<i>29.400</i>	<i>250</i>	<i>10.500</i>	<i>40.150</i>
<i>4</i>	<i>29.400</i>	<i>250</i>	<i>10.500</i>	<i>40.150</i>
<i>:</i>	<i>:</i>	<i>:</i>	<i>:</i>	<i>:</i>
<i>20</i>	<i>29.400</i>	<i>250</i>	<i>10.500</i>	<i>40.150</i>
<i>Celkem</i>	<i>588.000</i>	<i>5.000</i>	<i>210.000</i>	<i>803.000</i>

Zdroj: vlastní úprava

V průběhu finančního pronájmu není majetek v účetnictví nájemce vykazován. Účetní jednotka účtuje pouze o splátkách leasingu. Dále má nájemce povinnost evidovat zbývající část nesplacených částek v podrozvahové evidenci. Je zde tedy uplatněna přednost právní podstaty operace před ekonomickou. Jelikož byl na konci leasingu odkoupen majetek za 1.000 Kč, a protože žádné další související náklady účetní jednotka nezaznamenala,

nesplňoval majetek ocenění účetní jednotky pro zařazení do kategorie DHM. Pořízení automobilu v hodnotě 1.000 Kč bylo zaúčtováno do nákladů jako spotřeba materiálu.

#### 4.4.2 Postup dle IAS /IFRS

Protože byla splněna nejméně jedna podmínka uvedená standardem, byl leasing klasifikován jako finanční. Konkrétně byly hodnoceny následující podmínky:

- na konci leasingu bude převedeno vlastnictví automobilu na nájemce, což splňuje podmínku pro klasifikaci finančního leasingu;
- nájemce má možnost odkoupit pronajatý automobil za cenu, která je podstatně nižší, než jeho reálná hodnota. V tomto případě byla rovněž podmínka splněna, protože byla sjednána symbolická odkupní cena v hodnotě 1.000 Kč;
- doba trvání leasingu tvoří přibližně 71,5 % ekonomické životnosti aktiva. Pojem podstatná část sice není standardem definována. V praxi je ovšem využíváno hranice 75 %.<sup>36</sup> Tato podmínka proto nebyla splněna;
- současná hodnota minimálních leasingových plateb byla vypočtena ve výši 706.033 Kč. Reálná hodnota ve výši 705.000 Kč je tvořena cenou automobilu a poplatkem za uzavření smlouvy. Protože je současná hodnota minimálních leasingových plateb vyšší než reálná hodnota aktiva, podmínka byla splněna;
- pronajatý automobil není specifické aktivum a může být využíváno bez zásadních úprav. Tato podmínka definovaná standardem nebyla splněna;
- smlouvou bylo dále sjednáno, že nájemce nese pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu. Tímto ustanovením byla splněna další podmínka uvedená standardem;
- splněna byla také podmínka, že zisky nebo ztráty vlivem pohybu reálné hodnoty připadají nájemci;
- zahrnutím první zvýšené splátky je dále nájemce schopen pokračovat v leasingu za nájemné, které je nižší než tržní nájemné. Touto skutečností byla splněna další podmínka uvedená standardem.

Závazek účetní jednotky na počátku leasingu byl vypočten na 705.000 Kč. Hodnotu závazku tvoří součet ceny automobilu uvedené ve smlouvě a poplatku za uzavření smlouvy.

---

<sup>36</sup> KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Aplikace v podnikové praxi*. 1. vyd. Praha: I.Vox, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0. s. 259.

První leasingová splátka byla účetní jednotkou oceněna ve výši 244.400 Kč a je tvořena poplatkem za uzavření leasingové smlouvy, první zvýšenou splátkou ve výši 210.000 Kč a první řádnou splátkou ve výši 29.400 Kč. První platba byla provedena ihned na začátku finančního leasingu. V poslední kvartální splátce ve výši 30.400 Kč je zahrnuta řádná splátka ve výši 29.400 Kč a cena odkupu automobilu v symbolické ceně 1.000 Kč. Celkový průběh leasingových splátek je znázorněn tabulkou 4.4.2.

Tab. 4.4.2 Průběh leasingových splátek

<b>Kvartál</b>	<b>PS závazku</b>	<b>Platba</b>	<b>Snížení závazku</b>	<b>Úrok</b>	<b>KS závazku</b>
	<b>v Kč</b>				
1	705.000	244.400	244.400	0	460.600
2	460.600	29.400	20.076	9.324	440.524
3	440.524	29.400	20.483	8.917	420.041
4	420.041	29.400	20.897	8.503	399.144
5	399.144	29.400	21.320	8.080	377.824
6	377.824	29.400	21.752	7.648	356.072
7	356.072	29.400	22.192	7.208	333.880
8	333.880	29.400	22.641	6.759	311.238
9	311.238	29.400	23.100	6.300	288.139
10	288.139	29.400	23.567	5.833	264.571
11	264.571	29.400	24.044	5.356	240.527
12	240.527	29.400	24.531	4.869	215.996
13	215.996	29.400	25.028	4.372	190.968
14	190.968	29.400	25.534	3.866	165.434
15	165.434	29.400	26.051	3.349	139.383
16	139.383	29.400	26.579	2.821	112.804
17	112.804	29.400	27.117	2.283	85.688
18	85.688	29.400	27.665	1.735	58.022
19	58.022	29.400	28.225	1.175	29.797
20	29.797	30.400	29.797	603	0
<i>Celkem</i>	---	804.000	705.000	99.000	---

Zdroj: vlastní úprava

U účetních jednotek aplikujících standardy IAS/IFRS, je pořizovací cena automobilu zaúčtována ve výši 705.000 Kč do aktiv a současně jako závazek. Tento závazek je následně

snížen první splátkou ve výši 244.400 Kč a poté postupně dalšími splátkami sníženými o úrok dle splátkového kalendáře. V průběhu finančního leasingu je účetní jednotka povinná pracovat také s úroky. Tyto úroky v celkové výši 99.000 Kč jsou nákladem, který je postupně v průběhu finančního leasingu účtován do výkazu zisku a ztráty. Těmito finančními náklady je ovlivněna velikost finančního výsledku hospodaření.

Oproti české legislativě, kde je odpisování majetku v kompetenci pronajímatele, musí dle standardu odpisovat pronajatý automobil nájemce. Při stanovení lineárních odpisů tak musí nájemce zaúčtovat ročně do nákladů 100.714 Kč.

#### 4.4.3 Vliv na vykazování

Prostřednictvím následujících tabulek 4.4.3 a 4.4.4 je znázorněno zachycení všech operací v jednotlivých letech a jejich vliv na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Pro názornost je tabulka doplněna o výsledky získané postupy české legislativy. V rozvaze je zachycen stav na konci účetního období.

Tab. 4.4.3 Rozvaha dle ČL a IAS/IFRS

Rok	Rozvaha			
	Aktiva		Pasiva	
	ČL	IAS/IFRS	ČL	IAS/IFRS
2012	0	604.286	0	399.144
2013	0	503.572	0	311.238
2014	0	402.858	0	215.996
2015	0	302.144	0	112.804
2016	0	201.430	0	0
2017	0	100.716	0	0
2018	0	0	0	0

Zdroj: vlastní úprava

Tabulkou 4.4.3 bylo porovnáno vykazování finančního leasingu v rozvaze dle IAS/IFRS a české legislativy. V rámci české právní úpravy je majetek vykazován v rozvaze pronajímatele a není tedy zohledněna skutečnost kontroly nájemce nad aktivem po celou dobu trvání pronájmu. Nájemce neaktivuje majetek ani související závazek, a je oprávněn účtovat pouze o jednotlivých leasingových splátkách a zachytit výši zbývajícího dluhu v podrozvahové evidenci.

Tab. 4.4.4 Výkaz zisku a ztráty dle ČL a IAS/IFRS

Rok	Výkaz zisku a ztráty			
	ČL		IAS/IFRS	
	Provozní N	Finanční N	Provozní N	Finanční N
2012	160.600	0	100.714	26.744
2013	160.600	0	100.714	29.694
2014	160.600	0	100.714	22.358
2015	160.600	0	100.714	14.408
2016	161.600	0	100.714	5.796
2017	0	0	100.714	0
2018	0	0	100.716	0

Zdroj: vlastní úprava

Dále tím, že v české legislativě není zohledněna ekonomická podstata operace, ale pouze právní, není nájemce oprávněn majetek v průběhu leasingu odpisovat. Do výkazu zisku a ztráty v české legislativě se promítnou pouze splátky finančního leasingu, jak je možné vidět z tabulky 4.4.4. Z hlediska mezinárodních standardů je zásadou ekonomické podstaty operace zohledněno, že jsou pronajímatelem převedeny všechna rizika i ekonomické užitky právě na nájemce. Přitom neaplikováním těchto zásad v české legislativě je v průběhu finančního leasingu zkreslena rozvaha i výsledek hospodaření účetní jednotky, což může negativně ovlivnit rozhodování uživatelů informací účetní závěrky.

Splátky finančního leasingu jsou dle mezinárodních pravidel rozděleny na dvě části. Samotnými splátkami je snižován vytvořený závazek. Úroky plynoucí z pronájmu jsou účtovány do finančních nákladů. V České republice nejsou leasingové platby takto rozděleny a jako takové ovlivní pouze provozní výsledek hospodaření. To je ovšem zavádějící, protože část těchto nákladů by měla být vykázána jako zdroj financování.

## 4.5 Budova

Účetní jednotka má od roku 2008 ve vlastnictví budovu, která je určená k pronajímání. Budova byla pořízena za 6.000.000 Kč. Předpokládaná doba použitelnosti budovy byla stanovena na 40 let. Jednotkou je dále předpokládána zbytková hodnota ve výši 2.000.000 Kč. Pro stanovení odpisů byla zvolena lineární metoda. V pátém roce byla znalcem zjištěna reálná



hodnota budovy na základě tržní ceny ve výši 6.200.000 Kč. Případné náklady prodeje byly vyčísleny na 500.000 Kč.

#### 4.5.1 Postup dle české legislativy

V prvních letech účetní jednotka účtovala o odpisech ve výši 100.000 Kč, které zohledňovaly dobu použitelnosti budovy a její zbytkovou hodnotu. Přehled těchto operací je vyjádřen tabulkou 4.5.1.

Tabulka 4.5.1 Odpisy budovy v prvních letech

<b>Rok</b>	<b>Odpis</b>	<b>Oprávky</b>	<b>Zůstatková cena</b>
	<b>v Kč</b>		
<i>2008</i>	<i>100.000</i>	<i>100.000</i>	<i>5.900.000</i>
<i>2009</i>	<i>100.000</i>	<i>200.000</i>	<i>5.800.000</i>
<i>2010</i>	<i>100.000</i>	<i>300.000</i>	<i>5.700.000</i>
<i>2011</i>	<i>100.000</i>	<i>400.000</i>	<i>5.600.000</i>
<i>2012</i>	<i>100.000</i>	<i>500.000</i>	<i>5.500.000</i>

Zdroj: vlastní úprava

V české právní úpravě není povoleno použití přeceňovacího modelu. Účetní jednotka proto nemůže aktivum v jeho reálné hodnotě vykázat.

Účetní jednotkou může být provedeno pouze snížení hodnoty budovy prostřednictvím opravné položky. Českým účetním standardem č. 5 je požadováno porovnání zůstatkové hodnoty aktiva s jeho hodnotou z užívání. Při výpočtu hodnoty z užívání byly účetní jednotkou diskontovány očekávané budoucí peněžní toky na současnou hodnotu. Pro výpočet byla použita 10% diskontní sazba. Způsob výpočtu je uveden v tabulce 4.5.2.

Tabulka 4.5.2 Výpočet hodnoty z užívání

Období	Očekávané peněžní toky	Diskontované peněžní toky
	v Kč	
2013	1.450.000	1.318.182
2014	1.450.000	1.198.347
2015	1.500.000	1.126.972
2016	1.520.000	1.038.180
2017	1.520.000	943.800
<i>Celkem</i>	7.440.000	5.625.482

Zdroj: vlastní úprava

Hodnota z užívání byla stanovena na 5.625.482 Kč. Porovnáním diskontované hodnoty a reálné hodnoty se zůstatkovou hodnotou budovy bylo stanoveno, že aktivum není znehodnoceno a není proto potřeba tvořit opravnou položku.

#### 4.5.2 Postup dle IAS 16 a IAS 36

Účetní jednotkou bylo rozhodnuto, že pro třídu pozemky a budovy bude používán model přecenění na reálnou hodnotu. Účetní (zůstatková) hodnota v pátém roce činila 5.500.000 Kč. K rozvahovému dni pátého roku bylo provedeno přecenění na hodnotu 6.200.000 Kč. Oprávky byly přepočteny koeficientem. Výpočet koeficientu je znázorněn vzorcem (4.4).

$$koeficient = \frac{\text{reálná hodnota}}{\text{účetní hodnota}} = \frac{6200000}{5500000} = 1,127272727. \quad (4.4)$$

Tab. 4.5.3 Přecenění na reálnou hodnotu

Položka	Původní hodnoty	Přeceněné hodnoty
	v Kč	
<i>Pořizovací cena</i>	6.000.000	6.763.636
<i>Oprávky</i>	500.000	563.636
<i>Zůstatková cena</i>	5.500.000	6.200.000

Zdroj: vlastní úprava

Z tabulky 4.5.3 je možné rozpoznat, že se zvýšila účetní hodnota budovy o 700.000 Kč. Tento rozdíl je zachycen ve prospěch vlastního kapitálu, konkrétně do položky fond z přecenění. Oprávky byly přepočteny koeficientem na hodnotu 563.636 Kč. Pořizovací

cena budovy byla navýšena na 6.763.636 Kč. Pro lepší názornost je tabulkou 4.5.4 vyjádřen způsob účetního zachycení výše uvedených operací.

Tab. 4.5.4 Účetní zachycení operací

<b>Položka</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
<i>Budova</i>	763.636	---
<i>Oprávky</i>	---	63.636
<i>Fond z přecenění</i>	---	700.000

Zdroj: vlastní úprava

K rozvahovému dni muselo být aktivum rovněž testováno na snížení hodnoty. Reálná hodnota sice byla stanovena na základě tržní ceny, ovšem pro účely testování na snížení hodnoty dle standardu IAS 36 je nutné vyčíslit reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje. V našem případě byly náklady prodeje stanoveny na 500.000 Kč. O tuto částku byl snížen vytvořený fond z přecenění. Tabulkou 4.5.5 je situace znázorněna.

Tab. 4.5.5 Snížení hodnoty dle IAS 36

<b>Operace</b>	<b>Budova</b>	<b>Fond z přecenění</b>
	<b>v Kč</b>	
<i>Počáteční stav</i>	6.200.000	700.000
<i>Snížení hodnoty dle IAS 36</i>	500.000	500.000
<i>Konečný stav</i>	5.700.000	200.000

Zdroj: vlastní úprava

Konečným výsledkem bude stanovení nové hodnoty budovy na 5.700.000 Kč. Účetní jednotkou musí být také upraven odpisový plán na následující roky její použitelnosti. V následujících letech byly účtovány zvýšené odpisy. Při výpočtu odpisů musela být zohledněna uplynulá doba odpisování a zbytková hodnota budovy. Způsob výpočtu odpisů je zobrazen vzorcem (4.5). Nově vytvořený odpisový plán je stanoven pomocí tabulky 4.5.6.

$$\bullet \text{ odpisy v dalších letech} = \frac{5.700.000 - 2.000.000}{35} = 105.714 \text{ Kč.} \quad (4.5)$$

Tabulka 4.5.6 Upravený odpisový plán

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
	v Kč		
6	105.714	105.714	5.594.286
7	105.714	211.429	5.488.571
8	105.714	317.143	5.382.857
9	105.714	422.857	5.277.143
10	105.714	528.571	5.171.429
:	:	:	:
40	105.714	3.700.000	2.000.000

Zdroj: vlastní úprava

### 4.5.3 Vliv na vykazování

Českou legislativou není povoleno přecenění dlouhodobého hmotného majetku směrem nahoru, je umožněno pouze zachytit snížení hodnoty prostřednictvím opravných položek nebo případně jednorázového odpisu. Z toho důvodu nebyla u české účetní jednotky provedena žádná operace, která by měla vliv na změnu ve vykazování, jak je popsáno tabulkou 4.5.7. Účetní jednotka bude dále účtovat pouze o odpisech ve výši 100.000 Kč.

Tab. 4.5.7 Vykázání v rozvaze dle ČL a IAS/IFRS

Rozvaha 2012 dle ČL (v Kč)					
Aktiva				Pasiva	
Položka	Brutto	Korekce	Netto	Položka	Hodnota
Budova	6.000.000	500.000	5.500.000	---	---
Rozvaha 2012 dle IAS/IFRS (v Kč)					
Budova	6.763.636	563.636	5.700.000	Fond z přecenění	200.000

Zdroj: vlastní úprava

Mezinárodními standardy jsou povoleny dvě alternativy. První z nich je model pořizovací ceny, kterým je ponechán majetek oceněný v pořizovací ceně snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty podle IAS 36, a který je hodně blízký české právní úpravě. Druhým modelem je model přecenění, kterým je povoleno přecenit majetek nejen směrem dolů, ale i nahoru.

V našem případě bylo rozhodnuto o přecenění majetku na reálnou hodnotu. V rozvaze se ke konci rozvahového dne navýšila hodnota budovy z 5.500.000 Kč na 5.700.000 Kč. Hodnotu ve výši 200.000 Kč účetní jednotka vykázala na straně pasiv, v položce fond z přecenění. Oprávky byly roku 2012 navýšeny z 500.000 Kč na 563.636 Kč. Účetní jednotka musela poté aktualizovat odpisový plán na zbylých 35 let. Protože byla účetní hodnota budovy navýšena, byly nové odpisy stanoveny na 105.714 Kč, což je o 5.714 Kč více než jejich původní hodnota. Tyto odpisy samozřejmě snížily provozní výsledek hospodaření v následujících účetních obdobích. Následující tabulkou 4.5.8 je znázorněno vykazování nákladů v jednotlivých letech.

Tab. 4.5.8 Výkaz zisku a ztráty v jednotlivých letech

Rok	Výkaz zisku a ztráty (v Kč)	
	Náklady ČL	Náklady IAS/IFRS
2008	100.000	100.000
2009	100.000	100.000
2010	100.000	100.000
2011	100.000	100.000
2012	100.000	100.000
2013	100.000	105.714
:	:	:
2047	100.000	105.714

Zdroj: vlastní úprava

Použití modelu přecenění na reálnou hodnotu však není příliš časté z důvodu jeho složitosti a vysoce nákladné aplikaci. Účtování o zvýšených odpisech je sice důvodem vykázání horšího výsledku hospodaření, ovšem zároveň firma díky aplikaci tohoto modelu vykáže reálnější hodnotu aktiv. Případný investor má poté lepší přehled o reálné hodnotě aktiv, do kterých bude chtít investovat. Své zastoupení má tento model také v zemích, kde je vyšší míra inflace. Pokud by byly v těchto zemích určovány odpisy z historických cen, stanovených v mnohem dřívější době, znamenalo by to, že by zisky společnosti byly nadhodnocené a jejich výkazy značně zkreslené.<sup>37</sup>

<sup>37</sup> EPSTEIN Barry J. a Eva K. JERMAKOWICZ. *WILEY Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2010*. 7. vyd. USA: Wiley, 2010. 1344 s. ISBN 978-0-470-45322-3. s. 321.

## 5 Závěr

Diplomová práce byla zaměřena na posouzení vlivu odlišných přístupů obou právních úprav na vykazované informace v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. A dále také identifikaci nejvýznamnějších oblastí, které způsobují největší změny ve vykazovaných hodnotách.

Úvodní kapitola byla zaměřena na oblast dlouhodobého hmotného majetku v rámci české legislativy. Podstatná část byla věnována základnímu členění hmotného majetku a jeho ocenění při pořizování a zavádění do účetnictví. Dále jsem se zaměřil na metody účetního i daňového odpisování. Nemalá část úvodní kapitoly byla věnována tvorbě zákonných rezerv na opravy hmotného majetku, vyřazování majetku z účetní evidence a základní charakteristice finančního pronájmu. Veškerou problematiku jsem se snažil popsat takovým způsobem, aby zjištěné informace a teoretické poznatky byly kvalitním podkladem pro praktickou část této práce. Při zjišťování informací jsem vycházel především ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a Českých účetních standardů pro podnikatele. Práce byla zaměřena na problematiku hmotného majetku spíše z účetního hlediska, ovšem někdy jsem musel vycházet také z daňových předpisů. Z toho důvodu jsem vycházel také ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách.

Druhá kapitola byla zaměřena na problematiku dlouhodobého hmotného majetku z hlediska mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Vycházel jsem zejména ze standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, který je nejdůležitějším standardem v oblasti hmotného majetku a zabývá se zejména jeho uznáním v rozvaze, oceňováním a odpisováním. Dále jsem se zabýval standardy IAS 17 – Leasingy, IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv a IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Analýzou těchto standardů jsem získal dostatek poznatků a informací pro komparaci s českou legislativou a nalezení potřebných rozdílů. Při tvorbě této části jsem vycházel především z odborné literatury a zmíněných standardů.

V praktické části jsem využil zjištěných teoretických poznatků pro tvorbu praktických příkladů, na kterých jsem demonstroval vliv odlišných přístupů obou právních norem na vykazované informace v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Příklady byly konkrétně vytvořeny pro oblast pořizování hmotného majetku, komponentního odpisování, uplatňování zbytkové hodnoty, snížení hodnoty aktiv při uplatnění přeceňovacího modelu a finančního leasingu

z hlediska nájemce. Prostřednictvím analýzy obou právních úprav jsem identifikoval významné oblasti dlouhodobého hmotného majetku, které mají největší vliv na rozdílně vykazované hodnoty.

Důležitost mezinárodních účetních standardů je s rozrůstáním Evropské unie neustále významnější. Je kladen stále větší důraz, aby byly účetní závěrky mezinárodně srovnatelné. Také Česká republika se snaží svá účetní pravidla a předpisy přibližovat pravidlům mezinárodním, ovšem i díky této diplomové práci, která se navíc věnovala jen úzkému tématu je patrné, že mnoho významných rozdílů, které způsobují nesrovnatelnost účetních závěrek, stále existuje. Při analýze jiných standardů by se jistě našlo mnoho dalších větších či menších rozdílů.

Česká republika již do svých předpisů zakomponovala některé metody, které byly mezinárodními standardy využívány. Jedná se například o metodu komponentního odpisování nebo uplatnění zbytkové hodnoty. Jejich aplikace do účetnictví firem je však stále dobrovolná. Navíc metoda komponentního odpisování naráží také na neakceptaci v daňové oblasti, díky které není firmami využívána. Podstatný rozdíl v oblasti hmotného majetku spočívá také ve finančním leasingu. Myslím si, že je vhodné, aby se zásada ekonomické podstaty finančního pronájmu zohlednila také v české legislativě. V české úpravě totiž není zohledněna skutečnost, že jsou na nájemce převedena všechna rizika i ekonomické užitky z aktiva. Nájemce není oprávněn vykázat aktivum ani související závazek a tím je zkreslena jeho rozvaha i výkaz zisku a ztráty. Těmto i dalším rozdílům je podrobněji věnována čtvrtá kapitola diplomové práce.

Jsem přesvědčen, že jsem naplnil cíl diplomové práce, který jsem si na začátku jejího zpracování stanovil. Zjistil jsem, že významné rozdíly obou předpisů v oblasti dlouhodobého hmotného majetku mají značný vliv na vykazované informace v účetní závěrce společnosti. Dle mého názoru poskytuje účetní závěrka sestavená na základě mezinárodních standardů IAS/IFRS věrnější obraz vedeného účetnictví, zejména díky jejich větší propracovanosti a upřednostňováním ekonomické podstaty všech operací před právní. Proces harmonizace českých a mezinárodních předpisů však bude dozajista pokračovat i nadále a třeba se jednou dočkáme úplné integrace obou právních úprav.

## Seznam použité literatury

### Odborná literatura

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] EPSTEIN Barry J. a Eva K. JERMAKOWICZ. *WILEY Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2010*. 7. vyd. USA: Wiley, 2010. 1344 s. ISBN 978-0-470-45322-3.
- [3] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7263-726-3.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [6] KOVANICOVÁ, Dana a kol. *Finanční účetnictví – Světový koncept*. 4. vyd. Praha: Polygon, 2003. 536 s. ISBN 80-7273-090-8.
- [7] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Aplikace v podnikové praxi*. 1. vyd. Praha: 1.Vox, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [8] MACÍK, Karel a Martin ZRALÝ. *Kalkulace a rozpočetnictví – Sbírká úloh*. 1. vyd. Praha: ČVUT, 2006. 192 s. ISBN 80-01-02611-6.
- [9] MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
- [10] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada, 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.



## **Právní předpisy**

- [11] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- [12] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [13] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [14] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách, ve znění pozdějších předpisů.
- [15] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

## **Elektronické publikace**

- [16] Deloitte. *IFRS do kapsy 2010* [online]. 2010 [cit. 2013-04-14]. Dostupné z: [http://www.3kont.cz/files/ifrs\\_do\\_kapsy\\_2010.pdf](http://www.3kont.cz/files/ifrs_do_kapsy_2010.pdf)
- [17] Deloitte. *IFRS in your pocket 2012* [online]. 2012 [cit. 2013-04-18]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-your-pocket/ifrs-in-your-pocket-2012>
- [18] Oswald. *Úplné znění Mezinárodních účetních standardů* [online]. [cit. 2013-04-14]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/ifrs>

## Seznam zkratk

AE	Analytická evidence
BH	Budoucí hodnota
CN	Celkové náklady
ČL	Česká legislativa
DDB	Metoda zmenšujícího se základu
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
FAP	Faktura přijatá
i	rok odpisování
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
KS	Konečný stav
n	počet období
POV	Předpokládaný objem výkonů
PS	Počáteční stav
PVM	Předpokládaný výkon majetku
PZH	Předpokládaná zbytková hodnota
r	úroková míra
SH	Současná hodnota
SOV	Skutečný objem výkonů
SVM	Skutečný výkon majetku
SYD	Metoda sumace čísel
t	Doba odpisování
TZ	Technické zhodnocení
VC	Vstupní cena
VK	Vlastní kapitál
ZC	Zůstatková cena
ZR	Zákonná rezerva

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 - školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. dubna 2013



.....  
Bc. Radim Vojtěšek

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1: Seznam IAS

Příloha č. 2: Seznam IFRS

Příloha č. 1: Seznam IAS

IAS 1	Prezentace účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Smlouvy o zhotovení
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Účtování a vykazování penzijních plánů
IAS 27	Individuální účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených a společných podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 31	Účasti ve společném podnikání
IAS 32	Finanční nástroje: vykazování
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

Zdroj: JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada, 2012. 448 s.  
ISBN 978-80-247-4255-7.

Příloha č. 2: Seznam IFRS

IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Platby akciemi
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončené operace
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Segmenty činnosti
IFRS 9	Finanční nástroje
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka
IFRS 11	Společná ujednání
IFRS 12	Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách
IFRS 13	Ocenění reálnou hodnotou

Zdroj: JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada, 2012. 448 s.

ISBN 978-80-247-4255-7.